

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA  
FACULDADE DE DIREITO PROFESSOR JACY DE ASSIS

DENNYS ROSA GOULART

As possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio  
econômico após a Emenda Constitucional nº 33/2001

Uberlândia/MG

2019

DENNYS ROSA GOULART

As possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico após a Emenda Constitucional nº 33/2001

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito Professor Jacy de Assis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dra. Marcela Cunha Guimarães

Uberlândia/MG

2019

DENNYS ROSA GOULART

As possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico após a Emenda Constitucional nº 33/2001

Monografia apresentada à Banca Examinadora como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Faculdade de Direito “Professor Jacy de Assis”, da Universidade Federal de Uberlândia, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Dra. Marcela Cunha Guimarães.

Uberlândia/MG,

Banca Examinadora:

---

Nome – Titulação (sigla da instituição)

---

Nome – Titulação (sigla da instituição)

---

Nome – Titulação (sigla da instituição)

---

Nome – Titulação (sigla da instituição)

## RESUMO

O presente trabalho tem por escopo realizar uma análise das possíveis bases de cálculo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico considerando as alterações promovidas no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Para tanto, faz-se uma análise geral das contribuições especiais, perpassando por sua história no direito brasileiro, adentrando em suas classificações e realizando uma análise das características gerais de todas as contribuições especiais. Após, realiza-se uma análise mais detida das características individuais das contribuições sociais gerais, contribuições sociais de seguridade social, contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas. Ao final, adentra-se à discussão relativa às possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, levando em consideração a doutrina e jurisprudência, em especial o RE nº559.937/RS, para concluir-se que o artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88 traz um rol taxativo das possíveis econômicas de tais contribuições.

**Palavras-chave:** Direito tributário. Contribuições especiais. Bases de cálculo. Inconstitucionalidade.

## Sumário

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES.....</b>	<b>9</b>
<b>2.1</b>	<b>Aspecto histórico das Contribuições no direito brasileiro.....</b>	<b>9</b>
<b>2.2</b>	<b>Natureza jurídica das contribuições especiais .....</b>	<b>12</b>
2.2.1	Espécies de contribuições.....	13
2.2.2	Parafiscalidade .....	13
2.3	Natureza tributária das contribuições especiais .....	15
<b>3</b>	<b>CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....</b>	<b>21</b>
<b>3.1</b>	<b>Elementos comuns a todas as contribuições especiais .....</b>	<b>22</b>
3.1.1	Competência tributária para instituição das contribuições especiais .....	22
3.1.2	Materialidade da hipótese de incidência das contribuições especiais.....	22
3.1.3	Finalidade .....	24
3.1.4	Referibilidade .....	27
<b>3.2</b>	<b>Classificação das contribuições especiais .....</b>	<b>28</b>
3.2.1	Contribuições sociais.....	30
3.2.1.1	Contribuições sociais gerais .....	30
3.2.1.2	Contribuições sociais de seguridade social .....	33
3.2.2	Contribuições de intervenção no domínio econômico - CIDEs.....	36
3.2.3	Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.....	39
<b>4</b>	<b>AS POSSÍVEIS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS E DE INTERVENÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO .....</b>	<b>42</b>
4.1	Definição jurídica das possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico.....	51
4.2	Contribuições com bases diversas das previstas no artigo 149, §2º, inciso III, alíneas <i>a</i> e <i>b</i> , da CF/88 .....	53
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>59</b>
	Referências .....	61

## 1 INTRODUÇÃO

Há muito já se estabeleceu a ideia pacífica de que sobre os cidadãos recai um dever fundamental de pagar tributos.

Deveras, a ideia de Estado como instrumento da sociedade, presente principalmente nos denominados Estados Sociais, como o estabelecido na Constituição Federal do Brasil de 1988, tem como pressuposto diversas obrigações positivas cujo principal destinatário do dever obrigacional é o Estado (*lato sensu*).

Neste sentido, para dar cumprimento às obrigações que tem com seus cidadãos, cabe ao Estado instituir tributos, que, não obstante eventuais funções reguladoras - também denominadas de extrafiscais -, têm como principal finalidade a arrecadação de valores para os cofres públicos. Logo, o cumprimento dos deveres positivos aos quais o Estado se encontra vinculado far-se-á, via de regra, mediante recursos oriundos da relação jurídica-tributária estabelecida entre Estado e sujeito passivo. Como assevera Leandro Paulsen

para que o Estado possa manter-se e atuar no sentido das aspirações dos cidadãos, precisa de recursos a serem providos pela própria sociedade. Tanto a manutenção da própria máquina estatal como a promoção de direitos sociais e a implementação dos programas de governo dependem de largo financiamento<sup>1</sup>

sendo certo que “a atribuição de competência tributária aos entes políticos ocorre para que possam, legitimamente, buscar recursos no patrimônio privado para a satisfação dos gastos públicos”<sup>2</sup>

Outrossim, em razão de expressa disposição constitucional (art. 173) determinando que, à exceção dos casos previstos na própria Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei, não há outra conclusão se não a de que o Estado tem nos tributos a sua principal fonte de recursos financeiros.<sup>3 e 4</sup>

---

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. Do dever fundamental de colaboração com a administração tributária. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, [s.l.], v. 11, p. 127 - 144, Jul. 2014.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Em recente estudo publicado pelo IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação), denominado de Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH CÁLCULO DO IRBES (ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE) - edição junho de 2019 - com a utilização da carga tributária de 2017 e IDH do ano de 2018, constatou-se que a carga tributária do Brasil em 2017, levando-se em consideração o PIB (Produto Interno Bruto) daquele mesmo ano, correspondeu à 34,25% de toda produção do País, ou seja, ou seja, mais de 1/3 da riqueza do Brasil, no ano de 2017, foi destinada aos cofres públicos. Ressalta-se que, na Bélgica, por exemplo, a carga tributária no ano de 2017 correspondeu à 44,60 % do PIB daquele país.

<sup>4</sup> À título de exemplo, o Projeto de Lei Orçamentária da União, para o exercício de 2020 (LOA - PL nº22/2019-CN), em trâmite no Congresso Nacional quando da elaboração desta monografia, em sua redação original enviada

Sem embargos quanto à obrigatoriedade e a real necessidade de pagar tributos, sabe-se que ao contribuinte é assegurado o direito de somente se ver obrigado a pagar as exações legalmente constituídas, em expresse atendimento ao princípio da legalidade, que relativamente ao direito tributário ganha contornos especiais sobretudo pela dupla previsão constitucional de garantia de sua observância, em razão da cumulatividade de sua aplicação decorrente do disposto no art. 5º, inciso II, e no art. 150, inciso, II, da Constituição Federal.<sup>5</sup>

Há de se asseverar, contudo, que o atendimento ao princípio da legalidade não decorre de simples existência de lei que institua ou aumente o gravame. Por óbvio, se faz necessário que a lei esteja em pleno gozo de validade, ou seja, esteja em consonância com os ditames legais, principalmente os hierarquicamente superiores, em especial as disposições constitucionais.<sup>6</sup>

O desrespeito aos limites constitucionais tributários, que pode se dar por diversos fatores, tais como a instituição de tributo por meio instrumento legislativo diverso do exigido, ausência de competência do ente que institui a exação, eleição de bases imponíveis constitucionalmente vedadas, entre outros, afasta a possibilidade de intervenção do Estado no patrimônio do particular, tornando inexigível a suposta obrigação tributária que recai sobre o sujeito passivo.

Nesta esteira, cabe ao legislador reconhecer que cada tributo tem sua peculiaridade, cabendo ao ente competente para sua instituição e cobrança tão somente respeitar os ditames legais, principalmente os constitucionais, sob pena de ter sua norma instituidora extirpada do mundo jurídico.

A Constituição define os elementos básicos de cada tributo, outorga competências para sua instituição, institui imunidades, determina a forma com que o legislador pode exercer seu mister na instituição e alteração dos tributos e prevê direitos fundamentais aos contribuintes,

---

pelo Poder Executivo, prevê, em seu artigo 1º, uma receita da União estimada no valor de R\$ 3.808.633.171.252,00 (três trilhões, oitocentos e oito bilhões, seiscentos e trinta e três milhões, cento e setenta e um mil, duzentos e cinquenta e dois reais), sendo que, nos termos de seu artigo 2º, inciso I, a receita a ser arrecadada sob a rubrica de Orçamento Fiscal corresponde ao valor de R\$ 1.768.067.546.999,00 (um trilhão, setecentos e sessenta e oito bilhões, sessenta e sete milhões, quinhentos e quarenta e seis mil, novecentos e noventa e nove reais)

<sup>5</sup> Com relação ao princípio da legalidade, Paulo de Barro Carvalho esclarece que “Para o direito tributário, contudo, aquele imperativo [atendimento ao princípio da legalidade] ganha feição de maior severidade, como nota da redação do art. 150, I: *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça*”. (Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 206).

<sup>6</sup> Roque Antonio Carrazza assevera com maestria que “é evidente que a lei ordinária que cria, *in abstracto*, o tributo (como as que descrevem os crimes, cominando-lhes as penas cabíveis) só é lícita na medida em que em consonância com os superiores preceitos constitucionais, máxime com a *norma-padrão de incidência* de cada uma das exações.” (Carrazza, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, 26ª ed. rev., ampl. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2010, pg. 521).

não podendo o legislador ou aplicador da norma, em momento nenhum, se afastar de suas previsões.

As taxas, por exemplo, não podem ter base cálculo própria dos impostos (art. 145, §2º, da CF). Os impostos, por sua vez, não podem, via de regra, ter suas receitas vinculadas a órgão, fundo ou despesa (art. 167, inc. IV, da CF). Os empréstimos compulsórios devem ser instituídos por lei complementar e somente quando presentes as circunstâncias autorizadoras para sua instituição (art. 148 da CF). A contribuição de melhoria só tem cabimento quando se cogita que de uma obra pública decorra valorização imobiliária (art. 145, inc. III, da CF). Já as contribuições especiais só podem ser instituídas para atender as finalidades previstas na Constituição (art. 149 e 149-A da CF).

No entanto, ao largo de cristalinos limites instituídos para definição de determinados critérios da regra-matriz de cada tributo, por vezes o ente tributante insiste em cobrar exações em verdadeiro descompasso com a Constituição, como ocorre com a cobrança de contribuições sociais gerais ou de intervenção no domínio econômico incidentes sobre a folha de salários, por exemplo.

A Emenda à Constituição nº 33 de 2001 (doravante somente EC nº 33/2001) elegeu, de forma expressa e inequívoca, as bases econômicas passíveis de incidência relativamente à tais contribuições, sendo certo que a folha de salários não consta do rol taxativo de suas possíveis bases, *ex vi* do 149, §2º, inc. III, alíneas *a* e *b*, da Magna Carta.

Neste sentido, o que se pretende com este trabalho é a constatação da impossibilidade de eleição de bases econômicas diversas das estipuladas no art. 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da Carta da República, em razão de limites instituídos pelo próprio poder constituinte. Constatar-se-á, por conseguinte, que as contribuições sociais gerais ou de intervenção no domínio econômico que adotem bases diversas das constitucionalmente previstas foram revogadas - caso tenham entrado em vigor anteriormente à EC nº 33/2001 - ou são inconstitucionais - caso tenham entrado em vigor após a EC nº 33/2001.

Para tanto, faz-se mister uma análise da espécie tributária denominada Contribuições Especiais, adentrando às suas subespécies, conceituando-as e destacando suas características principais. Após, imperiosa é uma análise mais detida sobre as Contribuições Sociais e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - CIDEs, dando destaque às bases impositivas eleitas pelo constituinte derivado quando da promulgação da EC nº 33/2001.

Outrossim, será possível vislumbramos a revogação das bases de cálculo que destoam dos limites constitucionais traçados pela EC nº 33/2001, levando em consideração os reflexos



da fundamentação exarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS (RE 559.937/RS), julgado na sistemática da Repercussão Geral, ocasião em que a Suprema Corte externou a hermenêutica adequada quanto às possíveis bases de cálculo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, sobretudo após as alterações promovidas pela EC nº 33/2001.

## 2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES

Para um melhor entendimento sobre o tema, entendemos ser medida de rigor tecer algumas considerações gerais sobre as contribuições, adentrando desde seu aspecto histórico até as características gerais que esta espécie detém atualmente, para que uma visão geral do tema nos permita adentrar, com segurança, no problema a ser enfrentada no trabalho: as possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico após a Emenda Constitucional nº 33/2001.

### 2.1 Aspecto histórico das Contribuições no direito brasileiro

Não obstante o estudo sistematizado e científico do Direito Tributário ser recente, datado de meados de 1919, com a promulgação da Lei Tributaria Alemã, sabe-se que a instituição de tributos é um velho instrumento de arrecadação de valores do qual os Estados lançam mão há tempos. Destaca Marco Aurélio Greco que

embora o tributo, em si, seja figura conhecida pela experiência ocidental há muitos séculos, só no século XX seu estudo ganhou uma disciplina abrangente, coordenada e com a formulação de princípios e conceitos básicos que o separam da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro e do Administrativo.<sup>7</sup>

Reconhecendo a imprescindibilidade da cobrança de tributos e sua inevitável presença na história das sociedades, Leandro Paulsen leciona que a “tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história”<sup>8</sup>

A par da necessidade e infalibilidade da cobrança de tributos, mas diante da inevitável invasão do Estado no patrimônio do particular como forma de satisfação da obrigação tributária, condicionar o exercício da instituição e cobrança de tributos à prévia exigência legal foi uma das primeiras formas de impedir que o Estado atinja o patrimônio individual de seus cidadãos ao seu bel prazer.

Como bem assevera Marco Aurélio Greco

como tributo implica atingimento pelo Estado do patrimônio individual, sua instituição não poderia decorrer do alvedrio da autoridade pública. O exercício da atividade de tributar deveria estar *submetida a controle pela sociedade*. Em função disto, sujeitou-se a tributação ao denominado ‘princípio da legalidade’

<sup>7</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 52.

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 19.

que, mais do que uma singela exigência de lei em sentido formal, é a consagração da prévia concordância dos representantes da população às novas exigências fiscais. Em última análise, a legalidade tem, no Direito Tributário, um significado de *aprovação*.<sup>9</sup>

sendo certo que a “idéia de que não cabe tributação sem representação é muito mais antiga (século XII), mas vai encontrar sua formulação mais clara a partir dos estudos do Direito Tributário do final do século XIX e início do século XX.”<sup>10</sup>

Nesse diapasão, considerando que a prévia autorização legislativa - que atua como reconhecimento da aprovação da sociedade - é uma *conditio sine qua non* para se auferir a legalidade da cobrança das exações tributárias, forçosa é verificação da primeira previsão legal relativa às contribuições para se definir o início de sua presença no Brasil.

No direito brasileiro a primeira referência à contribuição que se tem notícias foi a prevista na Constituição Federal de 1934, que, a teor de seu artigo 124, preconizava que “provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.”<sup>11</sup> Havia ainda a previsão contida no artigo 121, §1º, alínea “h”, *in fine*, da mesma Carta Política que previa a instituição de previdência a favor do empregado, “mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte”.

Após, com o advento da Carta Política de 1937, o constituinte deixou de prever a possibilidade de instituição de contribuição de melhoria, bem como da contribuição de caráter previdenciário, outrora previstas na Constituição de 1934, somente fazendo alusão à contribuição sindical, *ex vi* do artigo 138.

Contudo, em 1946 sobreveio uma nova Magna Carta, revivendo a contribuição de melhoria (art. 30, inciso I) e a contribuição de caráter previdenciário (art. 157, inciso XVI). Há que se ressaltar que nesta nova Carta o constituinte não se limitou a atribuir a competência tributária aos entes políticos para instituição da contribuição de melhoria. Fez mais. No parágrafo único do artigo 30<sup>12</sup> o contribuinte estabeleceu limites para cobrança da referida

---

<sup>9</sup> GRECO, 2000, p. 53

<sup>10</sup> Ibid., p. 54

<sup>11</sup> Importa mencionar aqui que, conforme será demonstrado adiante, a figura da Contribuição de Melhora se difere das Contribuições Especiais, sendo que somente estas são objeto do presente estudo. No entanto, a diferença entre as figuras não constitui embargos para aferição do início da presença das contribuições (*lato sensu*) no direito brasileiro.

<sup>12</sup> Art 30 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

I - contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas; (...) Parágrafo único - A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

contribuição. Tais limites representam o que hoje conhecemos por limite total e limite individual da instituição e cobrança da contribuição de melhoria, conforme, inclusive, preceitua o atual Código Tributário Nacional em seu artigo 81<sup>13</sup>.

Em 1965, com a edição da Emenda Constitucional nº 18/65, sobreveio importante alteração nos dispositivos constitucionais vigentes à época.

A EC n. 18/65, que estruturou formalmente o sistema tributário nacional, estabeleceu ser ele composto ‘de impostos, taxas e contribuições de melhoria’ (art. 1º). As contribuições especiais não eram tratadas como tributos, o que explica o rol das espécies tributárias que consta no art. 5º do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66): tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.<sup>14</sup>

Com efeito, grande avanço no tema das contribuições surgiu com a Constituição Federal de 1967, que, não obstante conter no bojo do artigo 18 que o sistema tributário era composto pelos impostos, taxas e contribuições de melhoria, trouxe, pela primeira vez ao ordenamento jurídico pátrio, alocada no Título III (Da Ordem Econômica e Social), a previsão da contribuição de intervenção no domínio econômico (art. 157, §9º)<sup>15</sup>.

Também avançou na regulação das contribuições *sindicais*, incluindo, entre as funções delegadas do Poder Público às associações profissionais ou sindicais, a de ‘arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de interesse das categorias por eles representadas (art. 159, *caput*, e §1º)<sup>16</sup>. Eis aí as contribuições de *interesse das categorias profissionais*.<sup>17</sup>

Outrossim, ainda na Constituição de 1967, porém com redação dada pela EC nº 1/69, grandes alterações ocorreram no texto constitucional, em especial no capítulo relativo ao Sistema Tributário (Capítulo V). Neste sentido leciona Andrei Pitten Velloso que

<sup>13</sup> Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

<sup>14</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no sistema tributário brasileiro*. 4.ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 22.

<sup>15</sup> Art 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: (...)

§ 9º - Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.

<sup>16</sup> Art 159 - É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de Poder Público serão regulados em lei.

§ 1º - Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.

<sup>17</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019. p. 23.

significativa inovação ocorreu com a Carta de 1969, que trouxe as contribuições previdenciárias, de intervenção no domínio econômico e profissionais para o bojo do ‘Sistema Tributário’ (Capítulo V), a evidenciar o reconhecimento da sua natureza tributária. Com efeito, além de se referir às contribuições de melhoria (art. 18, II), autorizou expressamente a União a instituir contribuições ‘tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais’ (art. 21, §2º, I).<sup>18</sup>

Com as importantes alterações normativas concernentes às contribuições, advindas da Constituição Federal de 1967, principalmente com as alterações advindas da EC nº 1/69, não restou ao constituinte originário de 1988 trazer grandes inovações normativas relativamente às contribuições. Deveras,

a Constituição de 1988 seguiu as linhas mestras da que a antecedeu, mas objetivou sistematizar o regramento das contribuições especiais e espantar as dúvidas acerca do seu caráter tributário, determinando expressamente que se lhes aplicassem as normas gerais em matéria tributária e os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade tributária. Manteve as contribuições interventivas e as corporativas, além de facultar que estas também fossem cobradas de categorias econômicas (art. 149, caput). Autorizou os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem contribuição a cargo de seus servidores, para financiar sistema de previdência e assistência social em seu favor (art. 149, parágrafo único, na redação original da Constituição). Definiu minuciosamente as competências para a instituição das contribuições de seguridade social, estabelecendo as materialidades que poderiam ser gravas e autorizando que outras contribuições fossem criadas, desde que observados certos requisitos (art. 195). E autorizou a continuidade da cobrança de contribuições específicas já existentes, a saber, as contribuições ao salário-educação (art. 212, §5º), ao PIS/Pasep (art. 239) e ao Sesc, Senac, Sesi e Senai (art. 240).<sup>19</sup>

Não obstante já ter se passado mais de 30 (trinta) anos da promulgação da atual Magna Carta (CF/88), muitos aspectos relativos às contribuições ainda são objeto de calorosos debates, sendo certo que eventuais alterações no texto constitucional atinentes às contribuições, decorrentes, por óbvio, de Emendas Constitucionais, cooperam para a manutenção dos impasses doutrinários e jurisprudenciais.

## **2.2 Natureza jurídica das contribuições especiais**

Por tempos a natureza jurídica das contribuições especiais foi objeto de grande divergência doutrinária e jurisprudencial. Não obstante atualmente ser quase pacífico o entendimento segundo o qual as contribuições especiais são verdadeiros tributos, cumpre-nos

<sup>18</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 23.

<sup>19</sup> Idem.

tecer breve argumentação para ratificar que as contribuições especiais têm natureza jurídica tributária.

### 2.2.1 Espécies de contribuições

As contribuições (*lato sensu*) normalmente são subdivididas em dois grupos: (i) contribuições de melhoria e (ii) contribuições especiais.

A contribuição de melhoria é espécie tributária indiretamente vinculada à uma prestação estatal, que considera

a realização de *obra pública* que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis, circunvizinhos. A efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentado à atuação do Estado, complemente a descrição factual [sendo que tal contribuição depende de] um fator intermediário, que é a valorização do imóvel. Daí dizer-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém indiretamente referido ao obrigado.<sup>20</sup>

Já as contribuições especiais, muitas vezes também chamadas somente de contribuições, é espécie tributária da qual deriva quatro<sup>21</sup> subespécies: (i) contribuições sociais, (ii) de intervenção no domínio econômico, (iii) de interesse de categorias profissionais ou econômicas e (iv) de iluminação pública.

A denominação de contribuições especiais foi designada somente pela necessidade de imediata distinção entre estas e a contribuição de melhoria. Doravante, sempre que nos referirmos à contribuições estaremos a falar das contribuições especiais.

### 2.2.2 Parafiscalidade

Ao adentrar aos meandros técnicos relativos às contribuições especiais é medida de rigor esclarecer que, embora muito se vincule a tais contribuições a expressão de “contribuições parafiscais”, a parafiscalidade é, quando muito, mero elemento acidental das contribuições, não constituindo, pois, parte integrante de suas características, muito menos integra seu conceito,

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010 . p. 73-74.

<sup>21</sup> Há quem atribua outra forma de classificação das contribuições. Andrei Pitten Velloso, por exemplo, leciona que as contribuições se dividem em dois grupos: contribuições por benefícios diferenciais e contribuições especiais. Aduz que as contribuições por benefícios diferenciais se caracterizam pelo fato de “serem devidas por um benefício determinando que, embora favoreça a coletividade como um todo, é (ou ao menos deveria ser) verificado por seus contribuintes de modo especial.” Logo, as contribuições de melhoria e a contribuição de custeio de iluminação pública, comporiam o grupo das contribuições por benefícios diferenciais, sendo que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas seriam as únicas a comporem o grupo das contribuições especiais (Paulsen, Leandro; Velloso, Andrei Pitten. *Contribuições no sistema tributário brasileiro* - 4.ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 28)

não sendo tecnicamente plausível referir-se às contribuições especiais como “contribuições parafiscais”.

Esclarece Andrei Pitten que

O prefixo ‘para’ designa o que está junto, ao lado de algo. Pressupõe que se trate de algo diverso, mas análogo ao acessório. Etimologicamente, parafiscalidade é o que está à margem da fiscalidade, denotando um sistema de imposição *paralelo* ao sistema fiscal.(...) No Brasil, a doutrina prevalente vê na parafiscalidade um fenômeno *tributário*, que se singulariza por estas características: (i) delegação da capacidade tributária ativa a pessoas jurídicas de direito público ou privado; (ii) atribuição, aos delegatários da receita arrecada, que resta excluída do orçamento geral e se vincula às finalidades próprias da entidade beneficiária.<sup>22</sup>

Elucidando questões relativas à parafiscalidade, Roque Antonio Carrazza salienta que

Os tributos quase sempre são arrecadados pela pessoa política que os instituiu. Como, porém, a capacidade tributária ativa é delegável por lei, nada obsta a que uma pessoa diversa daquela que criou a exação venha, afinal, a arrecadá-la. Para tanto, basta, fundamentalmente, que a pessoa beneficiada persiga finalidades públicas ou, pelo menos, de interesse público, isto por exigência do princípio da destinação pública do dinheiro arrecadado mediante o exercício da tributação. Ora bem, quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo venha a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade. E, de modo mais ou menos invariável, o tributo assim cobrado ganha o nome de ‘contribuição parafiscal’.<sup>23</sup>

As contribuições especiais acabaram sendo usualmente chamadas de contribuições parafiscais porque por vezes o tributo era instituído e, de imediato, a capacidade ativa tributária era delegada, pela própria lei instituidora da exação, ao órgão ao qual seriam destinadas as suas receitas, sendo este órgão, por evidente, o designado para cumprir as finalidades que embasaram a instituição da contribuição.<sup>24</sup>

Não obstante, a melhor doutrina vem acentuando que constitui falta de rigor técnico se referir às contribuições especiais pela denominação de “contribuições parafiscais”. A um, porque atribuir tal denominação às contribuições especiais é dizer que todas as contribuições especiais são parafiscais, o que não condiz com a realidade. A dois, porque as contribuições especiais são, conforme será detidamente demonstrado adiante, qualificadas pelo objetivo

<sup>22</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 24-25.

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 590-591.

<sup>24</sup> “Incluem-se ainda na mesma categoria [tributos parafiscais] as receitas diretamente atribuídas a certas entidades criadas pelo poder público para o desempenho de determinadas atividades, cujas características técnicas exigem autonomia financeira, sem subordinação aos regulamentos e normas burocráticas e orçamentários aplicáveis às repartições públicas propriamente ditas”(Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário* - 7.ed. - São Paulo: Noeses, 2018. p. 409-410).

constitucional pelo qual foi instituída, não pelo seu eventual caráter parafiscal. Desta forma, ainda que se identifique uma contribuição cujas receitas arrecadas sejam destinadas diretamente ao órgão competente para lhe dar a destinação constitucional, devemos nos referir a tal contribuição como contribuição social, ou de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categoria profissional ou econômica, tudo a depender, repita-se, da finalidade constitucional que justificou sua instituição.

Ao fim e ao cabo, cumpri-nos trazer à baila a advertência realizada por Leandro Paulsen neste sentido:

Não é correto atribuir-se a esta espécie tributária a **denominação** de ‘contribuições parafiscais’, tampouco de ‘contribuições sociais’. Isso porque a expressão *contribuições parafiscais*, em desuso, designava as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividade de interesse público, não compunham a administração direta. Chamavam-se *parafiscais* porque não eram destinadas ao orçamento do ente público. Mas temos, atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que possa estabelecer, entre elas, nenhuma distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a que se submetem. Ser ou não parafiscal é uma característica acidental, que normalmente nem sequer diz respeito à finalidade da contribuição, mas ao ente que desempenha a atividade respectiva.<sup>25</sup>

### 2.3 Natureza tributária das contribuições especiais

Por muito tempo a natureza das contribuições especiais foi objeto de discussão tanto na doutrina quanto na jurisprudência, sendo que o questionamento era se as contribuições tinham natureza tributária ou não.

Com efeito, tal discussão era de grande valia, afinal, caso se chegasse à conclusão de que as contribuições especiais tinham natureza tributária, por evidente lhes seria aplicável o regime jurídico tributário, em especial o regime constitucional tributário, com todas suas implicações, inclusive, ressalta-se, os princípios da legalidade e anterioridade. Lado outro, caso a conclusão fosse em sentido inverso, entendendo-se que as contribuições especiais não teriam natureza tributária, poderia o Poder Executivo, por exemplo, instituí-las por instrumento outro que não a lei (*stricto sensu*), bem como o critério temporal para sua cobrança ficaria ao alvedrio do bom senso da autoridade pública responsável por sua instituição e cobrança.

Ao tempo da Constituição de 1967, que, como mencionado alhures, estruturou o sistema constitucional tributário e inclui o dispositivo que previa a competência tributária da União para

---

<sup>25</sup> PAULSEN, 2019. p. 61.



instituição das contribuições especiais, as discussões tomaram maior forma, sendo que nem a mesmo a jurisprudência pátria se firmava em sentido único (o que se dirá da doutrina!).

O Supremo Tribunal Federal, sob a égide da Constituição Federal de 1967, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 8/77, proferiu decisão no RE nº 86.595, relativo ao FUNRURAL, no sentido de que a partir de 1977, as contribuições sociais deixaram de ter caráter tributário - note-se que aqui há uma dupla afirmação: (i) antes de 1977 as contribuições sociais tinham natureza tributária e (ii) a partir da EC nº 8/77, não mais -, *in verbis* pequeno excerto do voto do Ministro Moreira Alves: “ (...) de 1966 a 1977 (do Decreto-lei 27 à Emenda Constitucional nº 8), contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la a partir da Emenda nº 8.”

Após, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, acredita-se que a discussão não tenha mais sentido.

Apesar de posições doutrinárias praticamente isoladas<sup>26</sup> e de dicotomias legais<sup>27</sup> por vezes apontarem para uma diferença entre contribuições e tributos, denotando natureza não tributária das contribuições especiais, ou pelo menos por evidenciarem dúvidas sobre tal afirmação, tal posicionamento não se revela mais sustentável.

A regra geral relativa às contribuições especiais, insculpida no artigo 149, *caput*, da Constituição Federal<sup>28</sup>, faz expressa remissão ao dever de obediência às regras e aos princípios constitucionais tributários previstos no artigo 146, inciso III (que trata da obrigatoriedade de Lei Complementar ser instrumento normativo introdutor de normas gerais em matéria tributária, principalmente nos casos em que especifica), e no artigo 150, incisos I e III (que estabelecem, respectivamente, os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade de exercício e nonagesimal), restando claro que a Constituição Federal, ao subordinar as contribuições sociais aos princípios e regras tributárias, reconheceu sua natureza jurídica tributária.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> Marco Aurélio Greco é claro ao dizer que, mesmo após o advento da Constituição de 1988, restam-lhe dúvidas sobre a real natureza das contribuições especiais. C.f. obra citada, p. 69 e seguintes.

<sup>27</sup> À título de exemplo, podemos citar o artigo 1º da Lei 8.137/90 que, em meio a diversos outros dispositivos desta Lei que assim também o fazem, considera que as contribuições são diferentes dos tributos: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir **tributo, ou contribuição social** e qualquer acessório, mediante as seguintes conduta: (...)”. Por este dispositivo também é possível perceber que o legislador caiu em erro grosseiro ao igualar todas as contribuições à contribuição social.

<sup>28</sup> Assim reza o referido dispositivo: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

<sup>29</sup> Marco Aurélio Greco, em intrigante raciocínio, diz que, diferentemente do que alega grande parte da doutrina, o fato de o artigo 149, parte final, da CF/88, exigir a observância de preceitos tributários aplicáveis automaticamente aos tributos, denota que a Constituição Federal não dá natureza tributária às contribuições

Soma-se a isto o fato de o artigo 149 da CF, fundamento básico das contribuições especiais, encontrar-se no bojo do Capítulo I, do Título VI, da Magna Carta, ou seja, está arvorado no texto constitucional relativo ao sistema tributário nacional.

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal, órgão a que compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, já reconheceu expressamente a natureza tributária das contribuições especiais<sup>30</sup>.

A despeito de todos os argumentos, cumpre ressaltar que, em verdade, indagações sobre a natureza tributária das contribuições especiais parece-nos totalmente irrazoáveis em razão da própria organicidade do direito.

A definição da natureza tributária não decorre de expresse reconhecimento da lei que institui o tributo, nem depende de sua alocação topográfica constitucional, muito menos de remissão expressa à regras e princípios constitucionais tributários.

A natureza tributária decorre da completa subsunção da exação ao artigo do 3º do Código Tributário Nacional. Tudo que se encaixar nos esquadros do referido dispositivo, tributo é. Por evidente, pode-se questionar sua constitucionalidade, mas não sua natureza. O artigo 3º do CTN tem a seguinte redação:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Logo, se a prestação for paga em dinheiro (pecúnia), não depender da vontade das partes (compulsória), mas pelo contrário, decorrer da lei, bem como não constituir sanção de ato ilícito e for cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada, é tributo.

---

especiais, pois caso assim fosse, não teria feito remissão expressa aos dispositivos que pertencem ao regime jurídico tributário. Afinal, se para a Constituição Federal as contribuições especiais fossem tributos, não precisaria fazer remissão expressa a tais dispositivos, até mesmo porque assim não o fez com relação aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria. Confira: “(...) não me parece procedente o argumento no sentido de que as contribuições teriam natureza tributária ‘porque o artigo 149 determina a submissão a regras tributárias’. Ao contrário, do artigo 149 extrai-se a conclusão inversa! Em primeiro lugar, porque se ele manda observar algumas regras e critérios é porque estas regras e critérios não se aplicariam ao objeto a que a norma se volta (=contribuições) e, portanto, estaria fora do gênero ‘tributo’. Em segundo lugar, porque o artigo 149, embora determine a aplicação de certo conjunto de regras que compõem o que se convencionou denominar de regime jurídico tributário só o fez parcialmente. Portanto, não há identidade de regimes e se regime define a natureza, não há identidade de naturezas.” (Greco, Marco Aurélio. *Contribuições* (uma figura *sui generis*). São Paulo: Dialética, 2000. p. 74)

<sup>30</sup> Vejamos excerto do voto do Min. Moreira Alves quando do julgamento do RE nº 146.733/SP: “De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.”

É mister observar que o artigo 3º do CTN somente requer essas características para se considerar uma prestação como tributária, sendo certo que a palavra “toda” denota que qualquer prestação que se encaixe no conceito mencionado no referido dispositivo é tributo, não devendo, portanto, ater-se com vigor na classificação do artigo 5º do *Codex*, restando ao operador do direito, independentemente da nomenclatura utilizado pelo legislador, tão somente classificar a exação dentro das espécies tributárias de acordo com sua regra-matriz constitucional, oportunizando-lhe, por conseguinte, a análise de sua constitucionalidade bem como a aplicação de determinados institutos constitucionais tributários restrito a certos tributos (ex.: imunidades e mitigação do princípio da reserva legal).

Lado outro, se a natureza tributária das contribuições não mais levanta calorosas controvérsias, o mesmo não se pode dizer de sua classificação dentro do espectro tributário brasileiro, restando controvérsias relativas quanto ao fato de se tratar de uma espécie tributária autônoma ou tão somente uma subespécie tributária. Tal questão encontra dissenso doutrinário, uma vez que tributaristas de escol divergem sobre o tema.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>31</sup>, Roque Antonio Carrazza<sup>32</sup> e Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, as espécies tributárias são apenas três: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Aos olhos destes renomados tributaristas para classificar os tributos o único critério a ser levado a efeito é quanto à materialidade da hipótese de incidência: se é vinculada ou não a uma atividade estatal. Desta forma, os impostos constituem espécie tributária cujo fato gerador é desvinculado de uma atividade estatal, sendo que as taxas e as contribuições de melhoria são tributos vinculados, aquelas diretamente vinculadas e estas indiretamente.

Relativamente às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, os ilustres doutrinadores não desconhecem de suas naturezas tributárias, no entanto, acreditam que o critério da finalidade da receita (elemento das contribuições) e o critério da futura devolução dos valores pagos ao fisco (elemento dos empréstimos compulsórios) não devem ser considerados para classificação tributária, pois, repita-se, o único critério que importa é da materialidade do fato gerador.

---

<sup>31</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 42.

<sup>32</sup> Roque Antonio Carrazza assevera que “a destinação da receita proveniente da tributação não altera - pelo menos não necessariamente - a classificação supra [impostos, taxas e contribuições de melhoria]. Neste sentido, já adiantamos que os empréstimos compulsórios (tributos cuja receita há de ser devolvida ao contribuinte) e as ‘contribuições’ (tributos com destinação especificada nos artigos 149 e 195 da CF) podem ser reconduzidos às modalidades *imposto*, *taxa* ou, no caso daqueles, até, *contribuição de melhoria*. Podemos, portanto, dizer que, no Brasil, o tributo é o gênero do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies.” (Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, 26ª ed. rev., ampl. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2010, p. 537)

Em assim sendo, acreditam que tanto as contribuições quanto os empréstimos compulsórios podem ter fato geradores vinculados ou não a uma atividade estatal, assumindo, assim, feições de taxas ou de impostos, respectivamente.<sup>33</sup>

Com efeito, adotamos aqui o critério pentapartite de classificação dos tributos, cujas espécies são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

É digno de anotação o fato de que, apesar de tal classificação não ser adotada pela totalidade da doutrina, esta é bem quista aos olhos de muitos, bem como não custa relembrar que não há classificações certas ou erradas, tão somente classificações úteis e inúteis, sendo que para este trabalho a classificação pentapartite se revela mais valiosa.

De igual maneira, em se tratando de classificação jurídica, é evidente que o ponto de partida tem que ser, necessariamente, a norma jurídica, razão pela qual entendemos que o critério tripartite, apesar de ter sido adotado, inclusive, no Código Tributário Nacional, não mais é suficiente para classificação das espécies tributárias hoje em vigor.<sup>34</sup>

Isto porque condicionar a classificação de uma espécie tributária, pura e simplesmente, à materialidade de seu fato gerador representaria ignorar os critérios marcantes que a própria norma constitucional dá aos tributos.

Relativamente aos impostos, taxas e contribuições de melhoria é suficiente para identifica-los a observação da materialidade de seu fato gerador, mas o mesmo não se pode dizer do empréstimo compulsório e das contribuições especiais.

Desta forma, arvorado nos próprios elementos em destaque que a norma constitucional dá ao empréstimo compulsório (elemento em destaque: restituição, que deriva da própria natureza de “empréstimo”) e às contribuições especiais (finalidades), entendemos ser medida de rigor adotar tal classificação.

Quanto a necessidade de atualização dos critérios de análise das normas jurídicas tributárias e abandono da tradição clássica da identificação da materialidade, está o magistério de Marco Aurélio Greco

[...] importantes doutrinadores, diante do desafio do ‘novo’, preferem reconduzir a análise das normas atributivas de competência legislativa em matéria de contribuições ao ‘clássico’ modelo do fato gerador. Os conceitos estão na Constituição; cabe à doutrina explorá-los mais profundamente.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> CARVALHO, 2010 . p. 65 e 76.

<sup>34</sup> Sobre a dinâmica da estruturação da classificação tripartite, recomendamos Marco Aurélio Greco, obra citada, p. 52-55.

<sup>35</sup> GRECO, 2000, p.122.

Poderíamos, portanto, representar a classificação aqui adotada pelo seguinte quadro esquemático:

<b>Tributo</b>	<b>Vinculação da materialidade</b>	<b>Destinação da Receita</b>	<b>Devolução dos valores pagos</b>
Imposto			
Taxa	Diretamente vinculada	X	
Contribuição de Melhoria	Indiretamente Vinculada	X	
Contribuições especiais		X	
Empréstimo Compulsório		X	X

Ressalta-se, por derradeiro, que tal método de classificação - em razão da destinação do produto da arrecadação - não encontra óbice no art. 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional, uma vez que a destinação do produto da arrecadação das contribuições faz parte de sua *regra-matriz constitucional*, sendo certo que, não se verificando a real destinação da receita arrecada à finalidade constitucionalmente elencada haverá a inconstitucionalidade da exação. Neste sentido, Roque Antonio Carrazza leciona que

a *regra-matriz constitucional* destas *contribuições* agrega, de modo indissociável, a idéia de *destinação*. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma das atividades mencionadas no art. 149 da CF<sup>36</sup>

Sem se questionar a premissa estatuída no art. 4º, inciso II, do CTN, há que se considerar a hierarquia constitucional, mormente que “tal proposição é estranha ao assunto que ora nos ocupa, uma vez que, como cuidamos de demonstrar, a vinculação da receita obtida, **por incontornável determinação constitucional**, é da *essência das contribuições do art. 149 da CF*. ”<sup>37</sup> (grifo nosso)

<sup>36</sup> CARRAZZA, 2010. p. 601.

<sup>37</sup> CARRAZZA, 2010. p. 602.

### 3 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

As contribuições especiais são espécies tributárias que encontram abrigo no texto constitucional, especificadamente no artigo 149 da Magna Carta.

Sem embargos quanto a eventuais dispositivos constitucionais que fundamentam e regulam determinadas subespécies de contribuições especiais (ex.: art. 195 da CF/88), o fundamento geral de todas as contribuições especiais está estatuído no artigo 149, que atualmente tem a seguinte redação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

De uma simples leitura do dispositivo constitucional acima transcrito é possível identificarmos as principais características das contribuições especiais: (i) somente a União tem competência tributária para instituí-las; (ii) são basicamente três as espécies de contribuições especiais<sup>38</sup>; (iii) a instituição de tal tributo justifica-se por ser instrumento da atuação da União nas respectivas áreas.

Abordemos, então, as características das contribuições especiais<sup>39</sup>.

<sup>38</sup> Conforme já mencionado, reconhecemos que a contribuição para custeio para iluminação pública integra o rol das contribuições especiais, mas, considerando que tal tributo não se encontra previsto no artigo 149 da CF/88, mas sim no artigo 149-A da CF/88, bem como porque em nada interferirá no objeto do presente estudo, deixaremos de trata-lo nesta oportunidade.

<sup>39</sup> Vide nota anterior.

### 3.1 Elementos comuns a todas as contribuições especiais

Não obstante as contribuições especiais ser espécie tributária da qual se extrai outras subespécies, existem alguns elementos em comum a todas as contribuições especiais, conforme será visto adiante.

#### 3.1.1 Competência tributária para instituição das contribuições especiais

De início, quando falamos de competência tributária cumpre recordar valiosa lição repassada por Roque Antonio Carrazza:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontestável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito). (...) A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que - estas, sim - prevêm as concretas obrigações tributárias. (...) *Poder tributário* tinha a Assembleia Constituinte que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.<sup>40</sup>

Desta sorte, considerando que a competência tributária foi minuciosamente outorgada a cada ente político pela própria Constituição Federal, não restam dúvidas que os dispositivos outorgadores de competência conduz a duas normas<sup>41</sup>: (i) atribui ao ente político designado no texto legal a competência para instituir o tributo e (ii) proíbe que qualquer outro ente político, que não designado no texto legal, institua a respectiva exação.

Em assim sendo, verifica-se pelo *caput* do art. 149 da CF/88 que somente a União poderá instituir contribuições especiais.

#### 3.1.2 Materialidade da hipótese de incidência das contribuições especiais

Por evidente, como ocorre com todo e qualquer tributo, para o surgimento da obrigação tributária decorrente das contribuições especiais há que se verificar na realidade fática a ocorrência de situações previamente estabelecidas em lei que tenham ocorrido de forma

<sup>40</sup> CARRAZZA, 2010, p. 511-512.

<sup>41</sup> “Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as norma no seu resultado. (...) Em outras hipóteses, há apenas um dispositivo, a partir do qual se constrói mais de uma norma.”. ÁVILA, Humberto, Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 11. ed. rev. - São Paulo: Malheiros, 2010. p. 30

necessária e suficiente para sua subsunção à hipótese legal. Tal evento é comumente chamado de “fato gerador”<sup>42</sup>.

Quanto a tal fenômeno (fato gerador), há duas maneiras de classifica-lo: (i) vinculado e (ii) não vinculado.

Diz-se que o fato gerador é vinculado quando para sua ocorrência seja necessária uma contraprestação estatal. Lado outro, diz-se que o fato gerador é não vinculado quando decorra de uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN).

Neste diapasão, a par das classificações do fato gerador das obrigações tributárias, cumpre-nos identificar qual o tipo de fato gerador aplica-se às contribuições especiais.

Insignes doutrinadores entendem que as contribuições especiais podem ter suas hipóteses de incidência contemplando as duas modalidades, vinculadas ou não vinculadas. Neste sentido Roque Antonio Carrazza sustenta que

estas ‘contribuições’ são verdadeiros *tributos* (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem, podem revistar a natureza jurídica de *imposto* ou de *taxa*. (...) o legislador ordinário da União está autorizado, pelo Texto Magno, a instituir impostos ou taxas, para atender a uma das aludidas finalidades, desde que não invada à competência tributária dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, nem atrepele os *direitos fundamentais dos contribuintes*<sup>43</sup>

Outrossim, Paulo de Barros Carvalho também advoga que “as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou taxas”.<sup>44</sup>

Lado outro, Andrei Pitten Velloso defende que o fato gerador das contribuições especiais não é vinculado à uma prestação estatal. O fato gerador das contribuições especiais é, segundo ele, como os dos impostos, ou seja, ausente de vinculações. Para fundamentar tal posicionamento o autor sustenta os seguintes argumentos:

todas as contribuições especiais estão vinculadas, sim, a atuações estatais determinadas, mas não por sua hipótese de incidência. A vinculação decorre da sua afetação a finalidades estatais específicas. (...) caso as hipóteses de incidência dessas contribuições fosse composta pela atuação do Poder Público, a base de cálculo haveria de corresponder ao custo de tal atuação, e não à manifestação de capacidade contributiva dos sujeitos passivos (lucro, receita, valor da operação, salários etc.) que serve para quantificar contribuições corporativas., securitárias e interventivas.(...) Reputamos, enfim, que no Brasil as contribuições especiais são efetivamente tributos com

<sup>42</sup> Com relação à crítica a tal denominação, Paulo de Barros Carvalho, obra citada, p. 307-310.

<sup>43</sup> CARRAZZA, 2010, p. 598 e 600.

<sup>44</sup> CARVALHO, 2010, p.76.



hipóteses de incidência desvinculadas de atuações estatais específicas.<sup>45</sup>

### 3.1.3 Finalidade

Conforme mencionado alhures, as contribuições especiais é espécie tributária que se diferencia dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios. Por evidente, tal diferenciação não é meramente conceitual, mormente o fato de que cada espécie tributária é individualizada na medida em que se diferencia das demais em razão de critérios objetivos e legais que constituem a espécie tributária em questão, e que, repita-se, não se encontram presentes nas demais.

Relativamente às contribuições especiais, o elemento caracterizador de sua especificidade é a *finalidade* que deve estar presente em todas as exações que se pretendam se enquadrar como tal. Em razão de tal elemento as contribuições especiais por vezes são apelidadas de tributos finalísticos ou teleológicos.

Tal exigência (finalidade), como não poderia deixar de ser, encontra-se insculpida no alicerce constitucional básico das contribuições especiais, *ex vi* do art. 149, *caput*, da CF/88, *in verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas**, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (grifo nosso)

Como se verifica, as contribuições são instituídas como meio, instrumento, de captação de recursos (tributo)<sup>46</sup> para financiamento da atuação da União na seara social, econômica e corporativa, tão somente.

Tal instrumento, contudo, somente poderá ser utilizado para angariar recursos a serem utilizados na consecução de atividades tendentes a atingir finalidades, objetivos, da área social, econômica ou corporativa, expressamente previstas na própria Constituição Federal e que estejam no âmbito de competência União. Neste sentido, Marco Aurélio Greco preleciona que

este dispositivo [art. 149 da CF/88] prevê expressamente que as contribuições correspondem ao ‘instrumento de atuação’ da União na área social, na área

<sup>45</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019. p. 47.

<sup>46</sup> Aqui entendido na sua acepção vulgar, designando o dinheiro em si. “Este dinheiro - levado aos cofres públicos, por força de lei tributária - recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.”(ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 23.

econômica e na área das categorias profissionais ou econômicas. Ora, não tem sentido conceber algo como ‘instrumento’ em si mesmo, destacado do contexto em que se insere, distanciado de uma função a que sirva ou de uma finalidade, ou objetivo, que vise. Daí o vernáculo definir instrumento como ‘qualquer objetivo considerado em sua função ou utilidade’. Algo só pode ser considerado como instrumento desde que seja considerada a respectiva função ou utilidade. Vale dizer, o elemento finalidade.<sup>47</sup>

Logo, verifica-se que as contribuições são caracterizadas como instrumentos do qual lançará mão a União unicamente para atingir<sup>48</sup> finalidades específicas, desde que constitucionalmente previstas, e relativas à área social, econômica e/ou corporativa.

A peculiaridade básica das contribuições frente aos impostos reside no fato de serem afetadas, pela própria legislação tributária, à realização de finalidades estatais específicas.(...) As contribuições especiais constituem instrumentos para a realização de fins *determinados*, aos quais estão indissociavelmente vinculadas. São esses fins que autorizam a sua instituição e justificam a carga tributária diferenciada imposta aos seus sujeitos passivos.

Com efeito, do caráter finalístico das contribuições decorre uma consequência indiscutível: o *condicionamento da sua validade jurídica à presença da causa* que motivou a sua instituição, ou, se preferir, à efetiva necessidade de serem promovidas as atividades públicas que são vocacionadas a financiar (presença da finalidade).<sup>49</sup>

Como pondera Roque Antonio Carrazza

Noutro dizer, a *regra-matriz constitucional* destas *contribuições* agrega, de modo indissociável, a idéia de *destinação*. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma das atividades mencionadas no art. 149 da CF.

Pouco importa se a atividade é desempenhada pela própria União ou por terceiro, *delegatário*. Sempre a destinação estará agregada *inhaeret et ad ossa* à estrutura da *contribuição* que irá custeá-la.<sup>50</sup>

<sup>47</sup> GRECO, 2000, p. 135.

<sup>48</sup> Considerando que as contribuições especiais são instituídas para atingirem determinada finalidade, caso tal elemento seja atingido de forma exauriente, forçoso é se verificar a perca superveniente da finalidade da contribuição especial. Logo não mais restará justificada a exigência da exação. Caso, contudo, o Poder Público opte por manter a cobrança da contribuição mesmo com sua finalidade exaurida, entendemos que tal contribuição está eivada de inconstitucionalidade superveniente. Caso análogo se refere ao adicional de 10% sobre o saldo de FGTS do empregado demitido, cobrado dos empregadores quando da demissão sem justa causa, instituído pelo artigo 1º da LC 110/01 com a finalidade de contribuir ao orçamento da seguridade social para pagamento dos expurgos inflacionários devidos aos segurados. Alegam os contribuintes que a razão instituidora da contribuição não mais subsiste, razão pela qual a continuidade de sua cobrança é inconstitucional. Caberá ao Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 878.313/RG (tema 846), dar a palavra final sobre este caso em específico.

<sup>49</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 46-48.

<sup>50</sup> CARRAZZA, 2010, p. 601.

Neste sentido, importa dizer que a finalidade sempre estará presente nas contribuições, sendo que na doutrina de Marco Aurélio Greco a constatação da validade de uma contribuição especial será constatada justada pelo critério da validação finalística, *litteris*

[...] o artigo 149, ao tratar das contribuições, adota, igualmente, uma qualificação finalística para determinar a validade das leis instituidoras da figura.(...) Nesta norma atributiva de competência para instituir a exação, tipifica-se uma validação finalística de modo que as leis instituidoras estarão em sintonia com a Constituição, e dentro do respectivo âmbito de competência, se atenderem às respectivas finalidades identificadas a partir das 'áreas de atuação' qualificadas pelo artigo 149.<sup>51</sup>

Diante deste elemento característico de tal espécie tributária, a classificação das contribuições será dada pela própria finalidade que valida a exação. Ou seja, se estivermos diante de uma contribuição que pretenda atingir determinado fim presente nos objetivos da ordem social, estaremos a falar de uma contribuição social geral ou de seguridade social, caso a finalidade buscada seja relativa à saúde, previdência ou assistência social; se a teleologia da contribuição especial for para custear a ação da União na busca dos objetivos constantes da ordem econômica (título VII, da CF/88), em especial algum princípio constante do artigo 170 da CF/88, estaremos diante de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, comumente chamadas de CIDEs; finalmente, se estivermos diante de uma contribuição que tenha por finalidade a promoção de atividades relativas a determinado grupo de trabalhadores, estaremos diante de uma contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Por derradeiro, extrai-se que uma contribuição especial será constitucional se tiver por finalidade alguma das situações descritas acima ou seja destinada para custeio da iluminação pública (art. 149-A, da CF/88). Somente!

Caso se institua alguma exação cuja finalidade não seja alguma das descritas alhures, não estaremos diante de uma contribuição especial. Provavelmente será um imposto, inclusive, inconstitucional (art. 167, IV, da CF), mas contribuição não será, tendo em vista que a outorga da competência tributária constitucionalmente dada à União somente contempla a possibilidade de instituir exações com tais finalidades.

Desta forma, enquanto os impostos, por exemplo, têm uma finalidade geral (custear as despesas universais do Estado, *ut universi*), as contribuições especiais são primordialmente

---

<sup>51</sup> GRECO, 2000, p. 135.

caracterizadas por sua terem finalidades específicas, ou seja, são exações pelas quais a União arrecadará valores tão somente para aplica-los ao fim justificador de sua instituição.<sup>52</sup>

#### 3.1.4 Referibilidade

Outro elemento das contribuições especiais é o que se convencionou chamar de *referibilidade*. Tal elemento encontra-se presente, em maior ou menor medida, em todas as contribuições.

Como assevera Leandro Paulsen, a “referibilidade é requisito inerente às contribuições, sejam sociais, do interesse de categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico ou mesmo de iluminação pública.”<sup>53</sup>

Entende-se por referibilidade, o vínculo existente entre o sujeito passivo da obrigação tributária e as razões que justificaram a instituição da respectiva contribuição especial.

Atribui-se à referibilidade duas possíveis acepções: a primeira reza que a referibilidade trata-se de um vínculo, geralmente entendido como uma vantagem, um benefício, que o contribuinte receberá com a atuação da União na respectiva área, ou seja, a referibilidade seria entendida como um sinalágma; a segunda entende que a referibilidade é um vínculo existente entre as atividades, as características do sujeito passivo da obrigação tributária, e a finalidade que se busca com a contribuição, sem que exista, necessariamente, um benefício ao contribuinte.

Como assevera Andrei Pitten Velloso, a referibilidade

diz com a pertinência das contribuições a um grupo específico de contribuintes, o qual será chamado a suportar o gravame adicional que elas representam. Mais precisamente, é o liame entre a finalidade da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos que devem suportar o seu encargo. (...) A relação que deve existir nas contribuições especiais estabelece-se entre a finalidade da contribuição e o grupo dos obrigados tributários. Tal relação há de ser direta: a finalidade da contribuição tem de estar relacionada de forma imediata aos sujeitos passivos. Somente em casos excepcionais, como nas contribuições de seguridade social a cargo das empresas, se admite que seja indireta.”<sup>54</sup>

Por evidente, da referibilidade extrai-se que somente uma parcela da coletividade, ou seja, grupos específicos, serão chamados a contribuírem com a exação, sendo certo que para todos deste grupo haverá o elemento em comum que será a pertinência entre a finalidade

<sup>52</sup> Ressalta-se que “tributo instituído sob a forma de contribuição, mas não afetado sequer de modo implícito, de contribuição tem apenas o rótulo. Não é verdadeira contribuição. E nem mesmo contribuição inconstitucional. É imposto. Provavelmente inconstitucional, mas imposto, jamais contribuição.” (Paulsen, Leandro; Velloso, Andrei Pitten. Contribuições no sistema tributário brasileiro - 4.ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 48).

<sup>53</sup> PAULSEN, 2019. p. 62.

<sup>54</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 57-58.

buscada pela contribuição especial e algum elemento relativo ao próprio sujeito passivo, que poderá ser seu trabalho, seu objeto social, etc.

Nesta esteira Sacha Calmon esclarece que a referibilidade diz respeito à

certas finalidades que não são gerais, a exigir financiamento solidário ou individual. Certos fins, dizem respeito a grupamentos sociais e somente a eles, podendo o grupo ser imenso, como o dos aposentados e pensionistas, ou restritos, como os dos corretores de imóveis, exportadores de café, etc. Nestes casos, surge a figura da ‘contribuição’ que certos grupos devem pagar para que o Estado ou entes paraestatais realizem, com espede no princípio da retributividade, em prol deles, determinadas tarefas(...) <sup>55</sup>

### 3.2 Classificação das contribuições especiais <sup>56</sup>

Conforme se extrai da cabeça do artigo 149 da CF/88, a União poderá instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Roque Antonio Carrazza ratifica tal posicionamento ao exprimir que “com só a leitura deste artigo [referindo-se ao art. 149 da CF] já percebemos que a Constituição Federal prevê três modalidades de ‘contribuições’: as *interventivas*, as *corporativas* e as *sociais*” <sup>57</sup>.

Por derradeiro, diante da hialina clareza constitucional relativamente à classificação das contribuições especiais, não poderíamos nos afastar da divisão das contribuições em (i) contribuições sociais; (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico e (iii) contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas. Podemos, contudo, realizar subclassificações, tendo sempre por critério de referência a classificação constitucional.

Atento aos preceitos legais e às características de cada contribuição, Paulo de Barros Carvalho faz a seguinte classificação das contribuições;

três, portanto, são as espécies de contribuição: (i) social, (ii) interventiva e (iii) corporativa, todo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado. As contribuições sociais, por sua vez, são subdivididas em duas categorias: (i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação, etc. (art. 149, caput); e (ii) destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, caput, e §1º, conjugados com o art. 195).” <sup>58</sup>

<sup>55</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 33-34.

<sup>56</sup> Vide nota 38.

<sup>57</sup> CARRAZZA, 2010, p. 595.

<sup>58</sup> CARVALHO, 2010 . p.76.

Leandro Paulsen, por sua vez, estende um pouco mais a classificação das contribuições especiais, e adverte que “como a Constituição é exhaustiva ao outorgar competência tributária aos entes políticos, toda e qualquer contribuição tem de ser passível de recondução a uma dessas categorias, sob pena de invalidade”.<sup>59</sup>

Leandro Paulsen apresenta a classificação das contribuições especiais pelo seguinte esquema<sup>60</sup> o <sup>61</sup>:

## 1. Sociais

### 1.1. Sociais gerais

### 1.2. Sociais de seguridade social

#### 1.2.1. Ordinárias

#### 1.2.2. Residuais

#### 1.2.3. Provisórias

#### 1.2.4. De previdência do funcionalismo público

## 2. Interventivas (de intervenção no domínio econômico)

## 3. Profissionais (do interesse de categorias profissionais ou econômicas)

## 4. De iluminação pública

Cumpre-nos registrar, por oportuno, que perquirir critérios de classificação das contribuições especiais não constitui mero capricho da doutrina, muito menos algo irrelevante.

O regime jurídico constitucional das contribuições, apesar de restar delineado em, basicamente, dois dispositivos (art. 149 e 195 da CF/88), não é uniforme para todas as contribuições especiais, sendo certo que, por exemplo, para as contribuições sociais de seguridade social, regidas pelo art. 195 da CF, não lhes é aplicável o princípio da anterioridade de exercício (art. 195, §6º), devendo obedecer tão somente ao interregno de 90 dias; as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não poderão incidir sobre as receitas decorrentes da exportação (art. 149, §2º, I, da CF/88); as entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei, são imunes quando à exigências relativas às contribuições sociais para seguridade social (art. 195, §7º, da CF/88).

Tamanha é a importância das classificações das contribuições, que tal tema já foi levado em consideração em decisão do STF, por exemplo, no voto do Min. Carlos Velloso quando do julgamento do RE nº 138.284/CE, que assim se expressou:

<sup>59</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 106.

<sup>60</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 106-107.

<sup>61</sup> Classificação semelhante a esta foi adotada pela Ministra Ellen Grace quando do seu voto no RE nº 474.132/SC.

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) **as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149).** Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).”(grifo nosso).

Cumpre-nos, portanto, realizar breve análise de cada uma das espécies de contribuição especial.

### 3.2.1 Contribuições sociais

Conforme restará demonstrado, quando se trata de contribuições sociais, duas subespécies podem ser encontradas: (i) contribuições sociais gerais e (ii) contribuições sociais de seguridade social.

#### 3.2.1.1 Contribuições sociais gerais

A Constituição Federal de 1988, muito bem apelidada de “Constituição Cidadã”, dedicou grande parte de seu Texto, por isso mesmo classificada como prolixa, à defesa dos direitos fundamentais e sociais.

Deveras, em razão do momento histórico que a precedera, entende-se que foi medida de rigor incluir no texto constitucional diversos direitos e garantias que, sob a égide desta Constituição, jamais poderão ser revogados ou sofrer qualquer tentativa de abolição, ou minimização (art. 60, §4º, da CF/88).

Neste sentido, inspirado pelo espírito democrático e humanitário o constituinte originário dedicou capítulo à parte do Texto Magno para tratar da ordem social, instituindo deveres à sociedade em geral, mas principalmente comandos ao próprio Estado, imputando-lhe diversas obrigações para com os cidadãos, obrigando-o a prestar assistência relativamente à saúde, previdência social, assistência social, educação, cultura, desporto e meio ambiente.

Desta forma, para custear as despesas que a União tem com financiamento das ações voltadas à consecução das finalidades constantes ordem social (ex.: educação, cultura, desporto e meio ambiente), à exceção das despesas concernentes à seguridade social, existem as contribuições sociais gerais, *ex vi* do art. 149, *caput*, da CF/88, *in verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União **instituir contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas**, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (grifo nosso).

Em razão disto, afirma Andrei Pitten Velloso que

A outorga da competência à União para a instituição de contribuições sociais como instrumento de sua atuação na respectiva área, ou seja, na área social, deve ser analisada à vista dos direitos sociais ou dos objetivos estabelecidos no título ‘Da ordem social’, pois esses delimitarão as ações estatais passíveis de serem custeadas pelas contribuições sociais. Não há, portanto, uma competência irrestrita, uma carta branca ao legislador para a criação de tributos simplesmente justificados como destinados a uma finalidade social. **A validade das contribuições dependerá da finalidade buscada que, necessariamente, terá de estar constitucionalmente qualificada como social.**<sup>62</sup> (grifo nosso)

Quanto ao regime jurídico das contribuições sociais gerais, a par dos dispositivos constantes do capítulo da ordem social (ou seja, dispositivos que contém as finalidades autorizadoras para instituição das contribuições sociais gerais), tem-se que todo o seu regramento constitucional está previsto no art. 149.

Ainda sobre o regime jurídico constitucional da referida exação, é importante salientar que na redação original do art. 149 da CF/88 o legislador ordinário foi agraciado com imensa liberdade de definição dos elementos da regra-matriz das contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Isto porque, a competência tributária que o legislador ordinário havia recebido do texto constitucional original era demasiadamente ampla, sendo certo que os únicos limitadores de sua competência tributária eram os princípios e regras gerais de direito tributário e os elementos essenciais de toda e qualquer contribuição.

A redação original do art. 149 da CF/88, diferentemente da situação atual, resumia-se ao *caput* do artigo - que permanece inalterado -, bem como ao seu parágrafo primeiro (atualmente com redação dada pela Emenda Constitucional nº 41/03), sendo certo que até a EC nº 33/01 não havia previsão de imunidade relativamente às contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico com relação às receitas decorrentes de exportação; não havia delimitação das bases de cálculo sobre as quais tais contribuições poderiam recair.

---

<sup>62</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 114.



Atualmente, com a promulgação da EC nº 33/01, o regime jurídico constitucional das contribuições especiais encontra limitação nos princípios e regras gerais do direito tributário, bem como, com relação às contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, nos expressos contornos insculpidos no parágrafo segundo do artigo 149. Vejamos:

Art. 149.

(...)

**§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico** de que trata o caput deste artigo:

**I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;**

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

**III - poderão ter alíquotas:**

**a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;**

**b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada** (grifo nosso)

Relativamente às bases de cálculo das contribuições sociais gerais, apesar das meridionais limitações traçadas no art. 149, §2º, inc. III, alíneas *a* e *b*, ainda se encontra divergências quanto à sua hermenêutica.

Entendemos que tal dispositivo limitou a competência tributária do legislador ordinário, revogando as disposições em contrário existentes no momento da entrada em vigor da EC nº 33/01 e tornando inconstitucionais os dispositivos editados após a sua promulgação. Já outros, advogam que tal dispositivo não traz um rol taxativo, tão somente uma possibilidade de bases econômicas passíveis de tributação, ficando, no entanto, ao alvedrio do legislador ordinário a eleição da base impositiva.

Conforme será detidamente demonstrado adiante, somos pela procedência da primeira corrente, da qual também se filia, entre outros, Leandro Paulsen que assim adverte:

(...)quanto às bases econômicas passíveis de tributação, as contribuições sociais estão sujeitas ao art. 149, §2º, III, sendo que as de seguridade também ao art. 195, I a IV, da CF, de modo que as contribuições instituídas sobre outras bases ou estarão revogadas pelas EC 33/01, ou são inconstitucionais.”<sup>63</sup> (grifo nosso)

---

<sup>63</sup> PAULSEN, 2019. p. 66.

### 3.2.1.2 Contribuições sociais de seguridade social

Não obstante o artigo 149 da CF/88 ser o fundamento geral de todas as contribuições especiais, o constituinte originário designou fundamento específico para as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social.

Assim como toda e qualquer contribuição especial, identificamos a classificação da contribuição quando encontramos a finalidade buscada pela exação. Por se tratar de uma contribuição especial que tem por finalidade a atingimento de objetos traçados na ordem social, tal contribuição se identificará como uma contribuição social. No entanto, as contribuições sociais de seguridade social somente são instituídas para financiamento do sistema da seguridade social<sup>64</sup> e recebem fundamento constitucional e regime jurídico constitucional próprios, nos termo do artigo 195. Vejamos:

**Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:**

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

---

<sup>64</sup> A seguridade social foi definida pela própria Constituição Federal: Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os **direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.** (grifo nosso)

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

As contribuições sociais de seguridade social, não se diferenciam das demais contribuições sociais somente pelo seu fundamento constitucional, até mesmo porque, ainda que se trate de contribuição social da seguridade social, o artigo 149 tem aplicação subsidiária, ou seja, naquilo que o artigo 195 não determinar expressamente aplicável à determinada contribuição, o regramento será determinado pelo artigo 149.

Por evidente, naquilo que divergirem os regimes jurídicos arvorados no artigo 195 e no artigo 149, a determinação do regime jurídico aplicável será determinada pela classificação da contribuição social. Por exemplo, o artigo 195, inciso I, da CF/88, autoriza a instituição de contribuição social de seguridade social a ser cobrada do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, podendo incidir sobre (i) a folha de salários, (ii) a receita ou o faturamento e (iii) sobre o lucro. Já as contribuições instituídas com fundamento no mesmo artigo 195, agora, porém, com esboço no seu inciso IV, poderá ser cobrada do importador de bens ou serviços do exterior, mas não poderá incidir sobre a folha de salários justamente por haver disposição expressa neste sentido: artigo 149, §2º. Logo tais contribuições somente poderão incidir sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de

importação, o valor aduaneiro, quando tiver alíquota *ad valorem* e, quando tiverem alíquota específica, somente poderão incidir sobre a unidade de medida adotada.<sup>65</sup>

Além do fundamento constitucional, diferem as contribuições sociais gerais das de seguridade social, pela aplicação especial do princípio da solidariedade que, quanto a estas últimas, ganha relevo diferente, permitindo que a sua flexibilidade seja considerada ampla ou não exista. Isto porque, o *caput* do artigo 195 é claro ao dizer que a seguridade social será financiada **por toda a sociedade, de forma direta e indireta**. Em razão disto podemos dizer que

o financiamento por toda a sociedade projeta-se como universalidade do custeio da seguridade social e justifica que as respectivas contribuições ostentem uma referibilidade ampla, total. Isso significa que, **tratando-se de contribuições para a seguridade social, não se exige do legislador que indique os contribuintes dentre os pertencentes a qualquer grupo específico. Nestas contribuições, o grupo é a sociedade como um todo.** (...) Podem ser chamadas ao custeio as pessoas físicas e jurídicas independentemente de terem ou não relação direta com os segurados ou de serem ou não destinatárias de benefícios. Aliás, **as pessoas jurídicas jamais serão destinatárias de benefícios de previdência social, jamais serão alcançadas por prestações assistenciais ou se utilizarão de serviços de saúde pública. A solidariedade exige sacrifício financeiro daqueles que não revelam capacidade para contribuir, ainda que não beneficiários dos serviços e benefícios da seguridade social.**<sup>66</sup> (grifos nossos)

Não é outro senão este o posicionamento a Suprema Corte brasileira relativamente ao alcance da solidariedade nas contribuições sociais de seguridade social.<sup>67</sup>

Ainda quanto à referibilidade, cumpre-nos mencionar a relevantíssima opinião de Sacha Calmon quanto às contribuições que têm por contribuintes toda a sociedade. Ressaltamos que para o doutrinador mineiro as verdadeiras contribuições são sinalagmáticas, ou seja, a referibilidade é elemento indissociável de tal espécie tributária, sendo que as contribuições cuja referibilidade é ampla, ou seja, não carrega um sinalagma, podem ser identificadas como impostos ou contribuições, a depender de quem está a financiando. Leciona que para “quem paga PIS, COFINS, a paga é de imposto. Quem contribui individualmente para a seguridade, a paga é para ter em troca benefícios em manutenção, aposentadoria e pensão.”<sup>68</sup>

Ressaltamos que a crítica do autor é carregada de aplicabilidade prática, uma vez que, em sua visão, aceitar que não exista sinalagma entre a contribuição especial e o seu respectivo

<sup>65</sup> RE 559.937/RS

<sup>66</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 130-131.

<sup>67</sup> RE 599.309/SP.

<sup>68</sup> COELHO, 2007, p. 34

contribuinte, é condicionar a sujeição passiva ao critério da realização do fato gerador e da capacidade econômica, assim como ocorre com os impostos. Logo, para o autor, ausente a referibilidade, independentemente da nomenclatura adotada pelo legislador, a figura existente seria de um imposto com vinculação de sua receita, ao arrepio do que dispõe o artigo 167, inciso IV, da CF/88.

Finalmente, outro elemento peculiar das contribuições sociais de seguridade social é quanto às suas possíveis bases de cálculo. Relativamente às contribuições sociais cobradas dos empregadores e dos empregados e destinadas à seguridade social, por expressa permissão contida no artigo 195, incisos I e II, da CF/88, as possíveis bases de cálculo não se limitam àquelas estabelecidas no artigo 149, §2º, inciso III, da CF/88.

Outrossim, o artigo 195, inciso III, da CF/88, permite que contribuições sociais de seguridade social tenham por base a receita de concursos e prognósticos.

Lado outro, com relação à contribuição social de seguridade social cobrada do importador, aplica-se a regra geral das contribuições prevista no artigo 149, §2º, inciso III, da CF/88. É o que aconteceu com a instituição das contribuições do PIS/COFINS-Importação, instituídas pela lei 10.865/04, cobradas dos importadores e incidentes sobre o valor aduaneiro.

### 3.2.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico - CIDEs

O artigo 149 da CF/88, repita-se, fundamento constitucional das contribuições especiais, outorgou à União a competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, usualmente conhecidas como CIDEs.

De início cumpre registrar que tentar identificar as características das CIDEs em razão de seu próprio *nomem iures* pode levar a engano. Isto porque, para muitos, a primeira noção que se tem quando da assimilação do termo “intervenção no domínio econômico” é da que a função das CIDEs seria arrecadar recursos para a União atuar no domínio econômico. Não!

Em primeiro lugar, deve-se abandonar tal noção mormente o fato de o Estado estar constitucionalmente impedido de explorar diretamente as atividades econômicas, salvo quando tal exploração for necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo (art. 173, da CF/88). Em segundo, porque, com leciona Leandro Paulsen

intervenção em seara própria é uma contradição em termos, razão pela qual é inadmissível a instituição de Cides para o financiamento de atuação federal em área reservada à União. (...) Portanto, a expressão ‘intervenção no domínio econômico’ significa interferência estatal na atividade econômica *privada*.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 299.

Esclarecendo o conteúdo do termo *intervenção* Eros Roberto Grau nos apresenta com a seguinte lição:

*Intervenção* indica, em sentido forte (isto é, na sua conotação mais vigorosa), no caso, **atuação estatal em área de titularidade do setor privado**; *atuação estatal*, simplesmente, ação do Estado tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado. Em outros termos, teremos que *intervenção* conota atuação estatal no campo da *atividade econômica em sentido estrito*; *atuação estatal*, ação do Estado no campo da *atividade econômica em sentido amplo*.<sup>70</sup> (grifo nosso)

Neste diapasão, pode-se inferir que a ação da União no domínio econômico a ser financiada pelas CIDEs consubstancia uma atuação indireta, ou seja, mera intervenção.<sup>71</sup>

Com efeito, não obstante saber que a intervenção a ser realizada pela União sob o domínio econômico pressupõe que as atividades econômicas estão sendo desenvolvidas pelos particulares, resta saber quais são os tipos de ações interventivas a serem custeadas pelas CIDEs.

A Constituição Federal, em seu artigo 174, determina que, no âmbito da ordem econômica, o Estado exercerá as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, *in verbis*:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, **o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento**, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (grifo nosso)

Diante de tal disposição constitucional, pode-se entender que o Estado intervirá na ordem econômica mediante fiscalização, incentivo e planejamento, no entanto não todas essas atividades que poderão ser financiadas pelas CIDEs.

Quanto à fiscalização, não há dúvidas que tal atividade não poderá ser custeada por CIDEs, mas sim por taxa a ser cobrada do sujeito passivo fiscalizado, uma vez que tal atividade constitui exercício do poder de polícia a ser realizado pela União, *ex vi* do artigo 145, II, da CF/88 combinado com o artigo 78, *caput*, do CTN.<sup>72</sup>

<sup>70</sup> GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica), 18. ed. atual. - São Paulo: Malheiros, 2017. p. 89

<sup>71</sup> “A possibilidade de se instituírem contribuições para o custeio de atuação estatal direta no domínio econômico é assaz questionável, notadamente diante do fato de que a Constituição veda a concessão, às empresas estatais que atuam em tal domínio, de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado (art. 173, §§ 1º, II, e 2º), de modo que a resguardar o princípio da livre concorrência, basilar da ordem econômica brasileira (art. 170, IV). Ademais, tampouco seria apropriada a cobrança de contribuição interventiva para financiar atuação estatal em regime de monopólio, por se tratar de atividade economicamente autossustentável.” (Paulsen, Leandro; Velloso, Andrei Pitten. Contribuições no sistema tributário brasileiro - 4.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 299).

<sup>72</sup> “Não vemos como, porém, utilizar as *contribuições interventivas* para custear as limitações ao direito à livre concorrência, mediante a fiscalização da atuação dos contribuintes no domínio econômico. É que estes tributos

Lado outro, sustenta parte da doutrina que o planejamento também não poderá ser custeado por CIDE, uma vez que

trata-se de atividade estritamente normativa, a ser empreendida, primordialmente pela atuação *legislativa*, com previsto no art. 174, §1º, da CF: ‘A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento’. E a atuação do Poder Legislativo não pode ser custeada mediante contribuições interventivas, mas com os recursos advindos da cobrança de impostos, visto que tal poder desempana inúmeras outras tarefas, alheias ao planejamento da atividade econômica. Nem mesmo o planejamento levado a cabo por atos normativos infralegais pode ser financiado por Cides, salvo se empreendido por entidades que se dediquem ao incentivo da atividade econômica.<sup>73</sup>

Com efeito, por se tratar de uma contribuição especial, deverá haver uma finalidade constitucional a ser buscada. Neste sentido, as CIDEs poderão ser instituídas com o fito de se alcançar os objetivos estatuídos no Título VII da Constituição Federal, ou seja, nos objetivos da ordem econômica e financeira, especialmente os princípios elencados no artigo 170 (ex.: soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, e outros ali insculpidos). “A contribuição de intervenção no domínio econômico objetiva, desta forma, eliminar abusos, afastar descompetitividades, facilitar o fluir na economia, obter recursos de remuneração no setor escolhido e universalizar a expansão do segmento, de forma justa e eficaz.”<sup>74</sup>

Desta forma, podemos, sem dúvidas, dizer que as CIDEs exercem função preponderante função *extrafiscal*, uma vez que a finalidade de tais contribuições é induzir determinados comportamentos no mercado, ou desincentivar outros comportamentos, bem como corrigir eventuais falhas. Carrazza ratifica tal posicionamento ao dizer que

por meio de *contribuições interventivas* a União direciona a certos comportamentos comissivos ou omissivos, úteis ao interesse coletivo. Neste sentido, pode-se dizer que tais tributos são utilizados como instrumento de *extrafiscalidade*, embora tenham por fim precípua carear recursos para União a fim de que este ente político tenha os meios necessários para custear sua

---

não se prestam a remunerar a prática de atos de polícia, ou seja, as atividades de controle da adequação do comportamento das pessoas aos imperativos legais. Tal é a função das *taxas de polícia* (art. 145, II, da CF.” (Carrazza, Roque Antonio, Curso de direito constitucional tributário, 26ª ed. rev., ampl. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2010. p. 610)

<sup>73</sup> PAULSEN, Leandro; Velloso, Andrei Pitten. Contribuições no sistema tributário brasileiro - 4.ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 300. Neste mesmo sentido Leandro Paulsen, Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2013. p. 121.

<sup>74</sup> (MARTINS, 2006, p. 50) apud Paulsen, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2013. p. 119.

intervenção no domínio econômico, para atender a um interesse específico da área econômica, em favor do bem comum,<sup>75</sup>

Ademais, importa dizer que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, ao arrepio das características elementares das contribuições de intervenção no domínio econômico, sedimentaram entendimento no sentido de que, relativamente às CIDEs, não há necessidade de observância do critério de eleição do sujeito passivo calcado na referibilidade.<sup>76</sup>

Ressalte-se a ausência da referibilidade entendida como legal pelos Tribunais Superiores, não é relativamente a uma retribuição ao contribuinte, como um benefício direito, mas até mesmo como a relação entre as finalidades da CIDE e as atividades do sujeito passivo. Significa dizer, portanto, que não havendo referibilidade como uma retribuição ao contribuinte, um benefício pela atuação interventiva da União, e nem mesmo como uma liame entre a finalidade da CIDE e as atividades do contribuinte, mesmo que sem benefício direto, não há referibilidade em nenhuma de suas acepções.<sup>77</sup>

Finalmente, quanto aos elementos do critério quantitativo da norma que institui uma "quanto às bases econômicas passíveis de tributação, as contribuições de intervenção no domínio econômico estão sujeitas ao art. 149, §2º, III, de modo que as contribuições instituídas sobre outras bases ou estão revogadas pela EC 33/01, ou são inconstitucionais."<sup>78</sup>

### 3.2.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

A última espécie de contribuições especiais possível de ser instituída pela União são as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também conhecidas como contribuições profissionais ou corporativas.

Aduz parte da doutrina que tais contribuições podem se dividir em duas subespécies: (i) contribuições de interesse de categorias profissionais e (ii) contribuições de interesse de categorias econômicas.<sup>79</sup>

Com efeito, as referidas subespécies podem se diferenciar

<sup>75</sup> CARRAZZA, 2010, p. 609.

<sup>76</sup> RE nº 635.682/RJ - Excerto do voto do Min, Gilmar Mendes (relator)> "De fato, **as contribuições de intervenção no domínio econômico não exigem contraprestação direta em favor do contribuinte**. Infundada, portanto, a alegação de que a contribuição somente deveria ser cobrada das categorias empresariais por ela beneficiadas."(grifo nosso)

<sup>77</sup> EREsp nº 724.789/RS e EREsp nº 770.451/SC.

<sup>78</sup> PAULSEN, 2019, p. 67.

<sup>79</sup> C.f. Paulsen, Leandro; Velloso, Andrei Pitten. Contribuições no sistema tributário brasileiro - 4.ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 275; Coêlho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Forense, 2009, p. 127 apud Paulsen, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2013. p. 129.



em função das categorias às quais estão vinculadas. Ambas concernem a atividade laborais, mas, apesar de relacionada, não se confundem: as categorias profissionais dizem respeito ao ofício; e as econômicas, às áreas específicas, de produção, comércio ou prestação de serviços. A agricultura, por exemplo, não é profissão, mas atividade econômica. Por isso, a contribuições à CNA (Confederação Nacional da Agricultura) qualifica-se como contribuição corporativo-econômica, não como contribuição profissional. Já a contribuição à Contag (Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura) enquadra-se como contribuição profissional, pois, em que pese seja atinente a um segmento econômico determinado, destina-se ao custeio da confederação que se singulariza pela qualificação profissional dos seus filiados.<sup>80</sup>

Neste sentido, as contribuições de categorias profissionais são cobradas em forma de anuidade pelos respectivos Conselhos de Fiscalização, entes estes que são autarquias e representam a atuação da União na respectiva área. “Essas anuidades devidas, por exemplo, aos Conselhos Regionais de Engenharia e Arquitetura (Crea), aos Conselhos Regionais de Química (CRC) e aos Conselhos Regionais de Enfermagem (Coren), configuram contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas.”<sup>81</sup>

Ademais, “são consideradas contribuições do interesse de categorias econômicas as **contribuições vertidas para os novos serviços sociais autônomos que atendem a setores específicos.**” (grifo do autor)<sup>82</sup>

Neste sentido, considerando se tratarem de contribuições especiais, é indispensável a qualificação da exação por uma finalidade. Logo, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas qualificam-se por sua finalidade tendente à proteção, desenvolvimento, de uma determinada categoria profissional.

Por evidente, nas contribuições que se qualificam como de interesse de categorias profissionais ou econômicas, o elemento da referibilidade se apresenta com maior vigor, visto que, com relação às anuidades cobradas pelos Conselhos, a exação somente recaíra sobre o filiado, sendo certo que este será, em maior ou menor medida, afetado pela atuação do Conselho.

Por fim, cumpre salientar que, diferentemente do que ocorre com as contribuições sociais gerais e com as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDes), o artigo 149 da CF/88 não estabelece limitações específicas à competência tributária da União, não havendo contornos sobre as suas possíveis bases de cálculo, por exemplo. Não obstante isto, é

---

<sup>80</sup> PAULSEN; VELLOSO, 2019. p. 277.

<sup>81</sup> PAULSEN, 2019, p. 67.

<sup>82</sup> PAULSEN, 2019, p. 68.

claro que sobre uma exação que reveste natureza tributária recairá o dever de adequação ao regime jurídico tributário, em especial o regime jurídico constitucional.

#### **4 AS POSSÍVEIS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS E DE INTERVENÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO**

Assunto de grande divergência doutrinária e jurisprudencial gravita em torno das possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e das contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs), mormente a alteração constitucional realizada no artigo 149 pela Emenda Constitucional 33/2001.

Em sua redação original o art. 149 da CF/88 continha o seguinte enunciado:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Com efeito, da leitura do dispositivo em questão, podemos identificar que a competência tributária outorgada à União para instituição das contribuições especiais (à exceção das contribuições sociais de seguridade, tratadas em dispositivo apartado) era ilimitada. Não por outra razão sustentou Marco Aurélio Greco que as contribuições sociais tinham como critério de aferição de sua constitucionalidade a validação finalística.<sup>83</sup>

Neste sentido, antes das alterações realizadas pela EC nº 33/2001, para a aferição da constitucionalidade das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, instituídas com esboço no artigo 149 da CF/88, bastava constatar se (i) a contribuição tinha por finalidade o atendimento a um fim previsto na ordem social constitucional, para as contribuições sociais gerais, ou para atender a uma finalidade estatuída na ordem econômica e financeira, para as contribuições de intervenção no domínio econômico, (ii) bem como constatar se referida atribuição estava no âmbito de competências da União, uma vez que a contribuições pressupõe a competência da União para atuar na respectiva área.

Logo, é indubitável que recaía sobre o legislador ordinário, ao tempo do vigor da redação original do artigo 149 da CF/88, uma competência ampla, que não sofria limitações relativas aos critérios da base econômica.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> GRECO, 2000. p. 135-138.

<sup>84</sup> Para não deixar dúvidas, não estamos a sustentar que o legislador era livre de qualquer limitação. Não! As limitações ao poder de tributar constantes do artigo 150 e seguintes da Magna Carta sempre foram aplicáveis às contribuições especiais, o que estamos a dizer é que não haviam limitações específicas às espécies.

Lado outro, relativamente aos impostos, por exemplo, o Poder Constituinte originário trabalhou com a atribuição de competência aos entes políticos de forma restritiva, pelo critério do “conteúdo material que há de integrar o núcleo das respectivas hipóteses normativas.”<sup>85</sup>

De igual forma, relativamente às contribuições sociais de seguridade social cobradas das pessoas jurídicas, tem-se que a União sempre teve sua competência tributária limitada a elemento outro que não só a finalidade da contribuição: limitação concernente à base imponible.

Na redação original do artigo 195, inciso I, da CF/88, algumas contribuições sociais de seguridade social que aludia aquele dispositivo poderiam ser cobradas dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Atualmente, com as alterações promovidas pela EC nº 20/1998, as contribuições previstas no artigo 195, inciso I, da CF/88 podem ser cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro.

Seja na redação original do artigo 195, inciso I, seja na atual, é fato que o constituinte também elegeu critérios de limitação à competência tributária da União relativamente àquelas contribuições, havendo, portanto, inafastáveis critérios de definição dos contribuintes bem como das bases econômicas sobre as quais tais contribuições poderiam ou podem incidir.

é possível afirmar que a Constituição adotou, para o financiamento da seguridade social, de forma conjugada, os critérios da finalidade e da base econômica. O critério da finalidade porque tais tributos somente podem ser instituídos como instrumento de atuação da União no âmbito da seguridade social. O critério da base econômica, pois tais exações apenas podem incidir sobre as situações representativas de riqueza previstas no texto constitucional.<sup>86</sup>

Ocorre, contudo, que a situação de extrema liberdade da qual dispunha o legislador infraconstitucional relativamente às contribuições sociais instituídas com esboço no artigo 149 da CF/88, recebeu, pela EC 33/2001, severas e inarredáveis limitações. O dispositivo atualmente tem a seguinte redação, *verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o

<sup>85</sup> CARVALHO, 2010 . p.69.

<sup>86</sup> Pinto, Érico Teixeira Vinhos Pinto. Contribuições especiais e base de cálculo: a emenda constitucional n.º 33/2001 e as bases de cálculo passíveis de tributação por meio de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017. p. 6.

disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

**§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:**

**I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;**

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

**III - poderão ter alíquotas:**

**a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;**

**b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada**

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (grifos nossos)

Embora seja evidente a atual limitação à competência da União relativamente às bases de cálculo que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico poderão ter - o que aqui já se adianta: são somente as previstas no artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, a saber: o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro, para as que têm alíquotas *ad valorem* ou terá por base a unidade de medida adotada, para as que têm alíquota específica - parte da jurisprudência e doutrina não aquiescem tal posicionamento.

Os que advogam que em tese contrária do que a aqui defendida alegam que as hipóteses de eleição das possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico não se circunscrevem às previstas no artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88, uma vez que tal dispositivo não criaria um rol taxativo de bases de cálculo, tão somente se faz referência à eventuais bases que o legislador poderia lançar mão.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho:

A competência atribuída à União para criar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, tendo por hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação, o valor aduaneiro e as unidades específicas de medida, **não esgota as possibilidades legiferantes: outros supostos poderão ser eleitos, o elenco não é taxativo. Apenas as contribuições para a seguridade social encontram, na Carta Magna, disciplina exaustiva das suas hipóteses de**

**incidência**, exigindo, para criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da competência residual: instituição mediante lei complementar, não cumulatividade e hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição (art. 195, §4º).<sup>87</sup> (grifos nossos).

Outrossim, tal tese encontra-se difundida em diversos julgados proferidos pela maioria dos Tribunais Regionais Federais<sup>88</sup>, não sendo acolhidos, portanto, os pleitos dos contribuintes que pretendem ver reconhecida a impossibilidade de as contribuições sociais gerais e intervenção no domínio econômico terem bases diversas das previstas no artigo 149, §2º, inciso III, restando revogadas tais bases pela EC 33/2001, em específicos exações que incidem sobre a folha de salários.

No entanto, a pesar do que sustenta parte da doutrina e ao largo de que caminha a jurisprudência dos tribunais, forçoso é se reconhecer que as alterações realizadas pela EC 33/2001 no art. 149 da CF/88 alteraram a competência tributária da União e restringiram as possíveis bases de cálculo das referidas contribuições às bases previstas no artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88.

Isto porque, conforme constatado alhures, a competência tributária da União para instituir as contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas, antes da EC 33/2001, era exceção com relação às demais espécies tributárias, uma vez que eram os únicos tributos que não continham limitações a par das gerais já existentes.<sup>89</sup>

Com a promulgação da EC 33/2001 o constituinte derivado nada mais fez do que atribuir maior segurança jurídica relativamente à instituição de tais contribuições e impedir eventuais abusos da União, ou seja, delimitou determinados elementos da regra-matriz dessas contribuições ao estipular as alíquotas possíveis e as correspondentes bases de cálculo, assim como delimitou alguns critérios das regras-matrizes de outros tributos.

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu - ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador - a *norma - padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de

<sup>87</sup> CARVALHO, 2010 . p. 77

<sup>88</sup> **TRF-1:** (Apelação Cível nº. 0014948-32.2017.4.01.3800. Relator. Desembargador Federal Hércules Fajoses. e-DJF1 26/10/2018). **TRF-2:** (Reexame Necessário - Recursos - Processo Cível e do Trabalho 0023400-84.2017.4.02.5002, Letícia de Santis Mello, TRF2 - 4ª Turma Especializada); **TRF-3:** (APELAÇÃO CÍVEL - 5000606-65.2017.4.03.6130, Rel. Desembargador Federal MAIRAN GONCALVES MAIA JUNIOR, julgado em 17/10/2019, Intimação via sistema DATA: 24/10/2019); **TRF-4:** (AC 5061917-93.2018.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 30/10/2019).

<sup>89</sup> Apesar de não termos realizado menção ao empréstimo compulsório nem às taxas é sabido que tais tributos também têm limitações específicas, *ex vi* art. 148 e 145, II e §2º da CF, respectivamente.

cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. **Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição.**<sup>90</sup>(grifo nosso).

Neste mesmo sentido está fundamentado o voto da Min. Ellen Grace, quando do julgamento do RE nº 559.937/RS, ao declarar que

A redação do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição, pois, ao circunscrever a tributação ao faturamento, à receita bruta e ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro, **teve o efeito de impedir a pulverização de contribuições sobre bases de cálculo não previstas, evitando, assim, efeitos extrafiscais inesperados e adversos que poderiam advir da eventual sobrecarga da folha de salários, reservada que ficou, esta base, ao custeio da seguridade social (art. 195, I, a), não ensejando, mais, a instituição de outras contribuições sociais e interventivas.** Na linha de desoneração da folha de salários, aliás, também sobreveio a EC 42/03, que, ao acrescentar o § 13 ao art. 195 da Constituição, passou a dar suporte para que, mesmo quanto ao custeio da seguridade social, a contribuição sobre a folha seja substituída gradativamente pela contribuição sobre a receita ou o faturamento.<sup>91</sup> (grifo nosso).

Lado outro, aqueles que advogam pela ausência de taxatividade no rol de base de cálculo possíveis de serem elencadas, apegam-se ao termo “poderão”, presente no §2º, do artigo 149, e argumentam que, em razão desta palavra, resta evidente que a utilização das bases de cálculo ali previstas constituiria mera faculdade da União.

Sem razão, contudo!

Sem embargos quanto à necessidade de se conhecer o significado do vocábulo empregado pelo legislador como um critério de auxílio na definição do alcance e conteúdo das normas, não se pode olvidar, porém, de uma interpretação sistemática, realizando o cotejo do dispositivo sob exame em face das outras normas de igual ou maior hierarquia. Deixar a definição do alcance e conteúdo das normas simplesmente sob o aspecto linguístico, textual, é dispensar a importância da hermenêutica jurídica, com todas as suas técnicas, e aceitar que a interpretação dos dispositivos deve ser realizada à luz de um mero dicionário.

Paulo de Barros Carvalhos, com a maestria que lhe é comum, nos alerta da necessidade de evitarmos o impulso de realizarmos uma interpretação baseada simplesmente sob o aspecto sintático:

<sup>90</sup> CARRAZZA, 2010. Pg. 524

<sup>91</sup> RE nº 559.937/RS, excerto do voto da Min. Ellen Grace.

**“Problemas sintáticos, semânticos e pragmáticos dessa natureza vão acompanhar o interprete sempre que se preocupar com a análise dos produtos legislados invariavelmente inçados de tais imperfeições. É por isso que somente o domínio do sistema como um todo e a apreensão dos princípios capitais podem servir de orientações diretiva ao exegeta”<sup>92</sup> (grifo nosso).**

Com efeito, ainda sob a impossibilidade de se entender que o termo “poderão” constitui mera faculdade do legislador infraconstitucional, a Ministra Ellen Gracie brinda-nos, em seu voto proferido no Recurso Extraordinário nº 559.037/RS, com a hermenêutica correta aplicável ao caso, ao dizer que

a utilização do termo ‘poderão’, no referido artigo constitucional, não enuncia simples alternativa de tributação em rol meramente exemplificativo. Note-se que o próprio art. 145 da CF, ao falar em competência dos diversos entes políticos para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, também se utiliza do mesmo termo, dizendo que ‘poderão’ instituir tais tributos. Não significa, contudo, que se trate de rol exemplificativo, ou seja, que os entes políticos possam instituir, além daqueles, quaisquer outros tributos que lhes pareçam úteis. O que podem fazer está expresso no texto constitucional, seja no art. 145, seja nos artigos 148 e 149.<sup>93</sup> (grifos nossos).

Leandro Paulsen, por sua vez, preleciona que a “CF refere, aqui, ‘poderão’ porque lança um rol de objeto que pode ser objeto de tributação. Não se utiliza, como fez no parágrafo único do art. 149-A, da expressão ‘É facultada’ no sentido de simplesmente tomar fora de dúvida a possibilidade.”<sup>94</sup>

Ainda, cumpre ressaltar que “não seria razoável, ainda, interpretar a referência às bases econômicas como meras sugestões de tributação, porquanto não cabe à Constituição sugerir, mas outorgar competências e traçar os seus limites.”<sup>95</sup>

Outrossim, não se pode olvidar que se deve interpretar restritivamente as normas que outorgam competência tributária aos entes políticos, uma vez que dessas normas decorrem o fundamento básico para que o Estado atinja o patrimônio do contribuinte. <sup>96</sup>Desta forma, de

<sup>92</sup> CARVALHO, 2010 . p. 110.

<sup>93</sup> RE nº 559.937/RS, excerto do voto da Min. Ellen Grace.

<sup>94</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2013. p. 145.

<sup>95</sup> RE nº 559.937/RS, excerto do voto da Min. Ellen Grace. O Min. Dias Toffoli, quando do seu voto neste mesmo RE, consignou também que “Ao analisar o comando constitucional, não vejo como interpretar as bases econômicas ali mencionadas como meros pontos de partida para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites.”

<sup>96</sup> Neste sentido, excerto do voto do Min. Gilmar Mendes no RE nº 474.132/SC: “Apenas em relação às normas constitucionais que atribuem competência tributária e às normas legais que instituem isenções pode-se afirmar peremptoriamente que a interpretação constitucionalmente adequada é a restritiva ou a literal. As primeiras, por constituírem restrições à liberdade e à propriedade do cidadão. E as segundas, por se caracterizarem como regras excepcionais ‘frente ao princípio da generalidade do tributo’(BORGES, José Souto Maior, op. cir. p. 185)”.



uma interpretação restritiva do artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88, decorre que somente as bases de cálculo ali presentes poderão sofrer a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, tudo a depender da alíquota escolhida pelo legislador ordinário.

Há que se considerar ainda que possivelmente a vontade do constituinte derivado, quando a promulgação da EC 33/2001, não era explicitar mera faculdade da União, mas sim delimitar a materialidade das contribuições.

Deveras, a aptidão para instituir tributos advém de norma constitucional, situação esta que evidencia a outorga da chamada competência tributária. Das normas outorgadoras de competência sempre poderemos extrair que a outorga da competência tributária pela Constituição Federal autoriza o ente político outorgado a instituir o tributo objeto da norma, cabendo-lhe, contudo, ser fiel aos limites impostos pela própria Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade.

Neste sentido, considerando que a competência tributária é plena, somente encontrando limitações nos textos legais, em especial na Constituição Federal (art. 6º do CTN<sup>97</sup>), por que iria o constituinte derivado incluir ao artigo 149, o §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88, se a intenção fosse manter a plenitude da competência tributária da União? Bastava manter o artigo 149 da forma como foi editada pelo constituinte originário, pois, com aquela redação, de fato, a União poderia lançar mão de qualquer base de cálculo para as contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, mormente a ausência de limitação constitucional.

Acatar tese em contrário é pressupor que o constituinte derivado alterou a Constituição Federal desnecessariamente; é pressupor que o constituinte derivado errou ao exercer seu mister, uma que vez que pretendia outorgar à União faculdades das quais ela já dispunha.

Com efeito, não obstante os tributos serem instituídos por lei, é sabido que a outorga da competência tributária é, inexoravelmente, realizada tão somente pelo texto constitucional, sendo que no bojo do próprio texto magno o constituinte traçará os contornos mais expressivos do tributo em questão, e em razão disto, não poderá o legislador ordinário se afastar dos limites constitucionais estatuídos.

Sendo assim, não há dúvidas que a EC 33/2001 alterou a competência tributária da União relativamente às possíveis bases econômicas que podem compor as contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, restando, portanto, revogadas todas as bases de

---

<sup>97</sup> Art. 6º **A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal**, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. (grifo nosso)

cálculo que não se enquadram nas previstas na nova redação do artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88.

Insta salientar que não se pode entender que por ser norma constitucional não haverá revogação das normas infraconstitucionais sob o argumento de que lei geral não revoga lei especial. Aceitar tal argumento é retirar a força normativa da Constituição e olvidar que a Constituição Federal é o fundamento de validade de toda e qualquer norma, devendo, portanto, todo dispositivo legal que contra ela dispuser ser rechaçado do ordenamento jurídico.

“A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitante: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.”<sup>98</sup> (grifo nosso)

Lado outro, ressalta-se que aqui não se nega a existência de certa faculdade atribuída à União, prevista no artigo 149, §2º, da CF/88, no que se refere aos elementos do critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) da lei que instituir as contribuições ali mencionadas.

Tal faculdade, contudo, reside, primeiramente, na escolha da alíquota a ser aplicada na espécie, que poderá ser *ad valorem* ou específica, sendo que após a eleição da alíquota as possíveis bases de cálculo são unicamente as previstas no artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88.

Ou seja, uma vez eleita a alíquota pela União, invariavelmente as possíveis bases de cálculo estarão selecionadas. É dizer: se a União instituir contribuição social geral ou de intervenção no domínio econômico e a atribuir uma alíquota *ad valorem*, a base de cálculo somente poderá ser o faturamento, ou a receita bruta ou o valor da operação ou, no caso de importação, o valor aduaneiro; caso seja atribuída uma alíquota específica a base de cálculo somente poderá ser a unidade de medida adotada.

Com relação as alíquotas existentes e suas formas de mensuração do *quantum* devido, Sacha Calmon preleciona que existem três modos de alíquotas: (i) fixa, (ii) *ad valorem* e (iii) e por medida, que também pode ser entendida como alíquota específica.

Modo fixo: (imposto de captação). Este modelo, por ferir a capacidade contributiva, anda em desuso (por morador, por cabeça, mil reais);

Modo *ad valorem*: Elege-se uma base de cálculo monetária, e sobre ela faz-se incidir um percentual (alíquota ou quota-parte). É o caso comum: o valor da importação ou da exportação, da circulação do serviço, da renda etc.;

O modo por medida: neste, a base de cálculo é uma grandeza não monetária: um maço de cigarros, um quilo, um metro, um barril. A base de cálculo é que

<sup>98</sup> ADI nº 2, trecho da ementa.

é específica, não monetária. A alíquota ou quota-parte incide já monetarizada: 10 reais por metro; mil reais o barril. Por maço de cigarros marca X, tantos reais.<sup>99</sup>

Desta forma, por alíquota *ad valorem* pode-se entender como sendo o valor percentual que irá incidir sobre a base de cálculo, ou seja, quantos por cento o valor a ser pego à título de tributo representa na base de cálculo eleita; por outro lado, a alíquota específica representa o exato valor monetário que deverá ser pago à título de tributo relativamente a uma unidade de medida (ex.: peso volume, etc).<sup>100</sup>

Sendo assim, caso o legislador opte por uma alíquota *ad valorem*, o percentual da alíquota poderá incidir sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação. Mas, caso se trate de uma operação de importação a base de cálculo será o valor aduaneiro.<sup>101</sup>

Lado outro, caso o legislador opte por uma alíquota específica as contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômicos, invariavelmente, terão por base de cálculo uma unidade de medida.<sup>102</sup>

Ressalta-se que o STF externou seu entendimento, no julgamento do RE nº 559.937/RS, **com Repercussão Geral** reconhecida, reconhecendo a taxatividade do rol das possíveis bases de cálculo para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, deixando evidente, por conseguinte, que quaisquer bases de cálculo das contribuições que alude o art. 149, §2º, que revestirem outras bases econômicas por ele não especificadas, deverão ser extirpadas do nosso ordenamento jurídico, visto serem inconstitucionais, ou, para aquelas que foram editadas antes da promulgação da EC 33/2001, consequentemente, foram revogadas.

Neste aspecto, não constitui argumento razoável dizer que as razões exaradas no julgamento do RE nº 559.937/RS somente são aplicáveis à base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, objeto do apelo extremo, uma vez que a *ratio decidendi* do julgamento foi justamente declarar que somente é possível eleger como base de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico as bases econômicas previstas no artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88.

<sup>99</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 127-128

<sup>100</sup> Para outra definição de alíquotas *ad valorem* e específica, ver Paulsen, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2013. p. 708.

<sup>101</sup> Como exemplo de uma contribuição instituída com alíquota *ad valorem* e incidente sobre uma das possíveis bases de cálculo, podemos citar a PIS/COFINS-Importação, instituídas pela Lei nº 10.865/04,

<sup>102</sup> Como exemplo de uma contribuição instituída com alíquota específica podemos citar a CIDE-Combustíveis, instituída pela Lei 10.336/01.

Frisa-se ainda que os julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da Repercussão Geral devem ser reconhecidos como verdadeiros precedentes, razão pela qual resta incabível limitar a vinculatividade da decisão exarada ao seu dispositivo ao simplesmente à tese firmada, uma vez que o que caracteriza o precedente não é o elemento dispositivo da decisão, mas sim sua *ratio decidendi*, constante da fundamentação da decisão.

O melhor lugar para se buscar o significado de um precedente está na sua fundamentação, ou melhor, nas razões pelas quais se decidiu de certa maneira ou nas razões que levaram à fixação do dispositivo. É claro que a fundamentação, para ser compreendida, pode exigir menor ou maior atenção ao relatório e ao dispositivo. Esses últimos não podem ser ignorados quando se procura o significado de um precedente. O que se quer evidenciar, porém, é que **o significado de um precedente está, essencialmente, na sua fundamentação, e que, por isso, não basta somente olhar à sua parte dispositiva.** (grifo nosso)<sup>103</sup>

Logo, considerando que a *ratio decidendi* exarada pelo Supremo Tribunal Federal quando da declaração da inconstitucionalidade de parte da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, estatuída pela redação original do artigo 7º, inciso I, da Lei 10.865/04, foi justamente o fato do referido dispositivo contrariar o artigo 149, §2º, inciso III, alínea *a* da CF/88, na medida em que a exação incidia sobre base econômica que extravasava o valor aduaneiro, forçoso é se verificar que as delimitações constantes do artigo 149, 2º, inciso III, da CF/88, são verdadeiros critérios de validação constitucional da exação e constituem limites intransponíveis para determinação das possíveis bases de cálculo de todas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

#### 4.1 Definição jurídica das possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico

Conforme restou demonstrado acima, as contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico somente poderão ter por bases de cálculo aquelas previstas no artigo 149, §2º, inciso III, alínea *a* e *b*, da CF/88.

Pelo teor do referido dispositivo, quando a respectiva contribuição tiver alíquota *ad valorem* a possíveis bases de cálculo serão: (i) faturamento, (ii) receita bruta, (iii) o valor da operação ou, no caso de importação, (iv) o valor aduaneiro.

---

<sup>103</sup> MARINONI, Luiz Guilherme, Uma nova realidade diante do projeto do CPC: a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes da decisão. In MARINONI. Disponível em: <http://www.marinoni.adv.br/wp-content/uploads/2012/06/PROF-MARINONI-ARTIGO-RT-2012.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2019.

Por outro lado, quando a contribuição adotar a alíquota específica, a base de cálculo será a unidade de medida adotada.

Por faturamento o Supremo Tribunal Federal já manifestou entendimento de que tal base econômica deve ser entendida como o total dos valores recebidos pela pessoa jurídica em decorrência da venda de mercadorias, pela prestação de serviços, ou de ambos.<sup>104</sup> Na acepção de Roque Antonio Carrazza

*Faturamento* tem acepção técnica precisa, da qual o direito tributário não pode se afastar: é a expressão econômica de operações mercantis ou similares. Corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte, no exercício de suas atividades típicas. *Faturar*, em apertada síntese, é obter *receita*, mas tão-só quando proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços.<sup>105</sup>

Quanto à receita bruta, o Supremo Tribunal Federal também já teve a oportunidade de conceituar tal base econômica e afirma que tal expressão é sinônimo de faturamento, *in verbis*

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 02/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.<sup>106</sup>

Com relação à definição de valor da operação, Roque Antonio Carrazza nos fornece o seguinte conceito

*Valor da operação*, por seu turno, é a *medida econômica* das vendas mercantis ou das prestações de serviços realizadas pela empresa. É, pois, o *preço obtido*, o *valor retributivo*, a *contrapartida econômica* de tais eventos.

Já por valor aduaneiro, não obstante o Código Tributário Nacional, no artigo 20, inciso II, determinar que a base de cálculo do imposto seja o “preço normal” do produto, devemos seguir os critérios estabelecidos no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT, incorporado ao direito brasileiro pelo Decreto 2.498/98, que determina no Artigo 1 que, como regra geral, o valor aduaneiro seja o “valor da transação”, assim entendido como o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação,

Finalmente, ressaltamos ser evidente a impossibilidade de abstratamente identificarmos o conceito, a definição jurídica, de uma base de cálculo que receba incidência de uma alíquota

<sup>104</sup> ADC nº 1.

<sup>105</sup> CARRAZZA, 2010. Pg. 621.

<sup>106</sup> Excerto da ementa do RE nº 346.084/PR

específica uma vez que a dependemos da eleição da unidade de medida a ser adotada pelo legislador. Contudo, pela prática, sabemos que via de regra as bases de cálculo dos tributos que têm alíquotas específicas são, geralmente, a quantidade, o volume e o peso.

#### 4.2 Contribuições com bases diversas das previstas no artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88

Por todo o exposto é fácil se concluir que toda e qualquer contribuição social geral e de intervenção no domínio econômico que não tiver por base de cálculo uma das bases econômicas descritas no tópico anterior estará em flagrante descompasso com o texto constitucional, devendo, portanto, tal exação ser extirpada do mundo jurídico.

Infelizmente, não são poucas as contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico que adotam bases de cálculo diversas das prescritas no artigo 149, 2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88, sendo certo que grande parte das contribuições que afrontam a referida norma constitucional adotam como base de cálculo a folha de salários.

Reiteramos que o rol de bases econômicas passíveis de incidência das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico é taxativo, de forma que as possíveis bases de cálculo são somente as expressamente elencadas no texto constitucional, sendo certo que a folha de salários não se equipara a nenhuma daquelas bases. Como assevera Roque Antonio Carrazza “*faturamento, receita, valor da operação e valor aduaneiro são conceitos inequívocos ao de folha de salários. Esta, com efeito, nada mais é que o montante dos gastos da empresa com o pagamento de seus funcionários.*”<sup>107</sup>

Como exemplo, podemos citar a contribuição destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), instituída pelo Decreto-Lei nº 1.146/70 e reconhecida pelo STJ como contribuição de intervenção no domínio econômico<sup>108</sup>, que, em seu artigo 2º, elege como base de incidência da contribuição a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, *in verbis*:

Art 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, **sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários** de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas: (...)(grifo nosso)

<sup>107</sup> CARRAZZA, 2010. Pg. 624.

<sup>108</sup> REsp 977.058/RS

Outrossim, a contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), instituída pela lei 8.029/90, e reconhecida pelo STF como contribuição de intervenção no domínio econômico<sup>109</sup>, também incide sobre a folha de salários uma vez que foi instituída sob a forma de adicional às contribuições previstas no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318/86 (SENAI, SENAC e SESC), que, por sua vez, também incidem sobre a folha de salários. O artigo 8º, §3º, da Lei 8.029/90 estatui a base de cálculo da contribuição devida ao SEBRAE.

Art. 8º. (...)

§ 3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

- a) um décimo por cento no exercício de 1991;
- b) dois décimos por cento em 1992; e
- c) três décimos por cento a partir de 1993.

Ainda podemos citar como exemplo de contribuições sociais que incidem indevidamente sobre a folha de salários, a contribuição denominada de salário educação (Lei 9.424/96) e as contribuições devidas ao SEST e ao SENAT (Lei nº 8.706/93).

Não obstante e exegese explicitada pelo STF quanto à taxatividade das possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômica, verifica-se que diversos tribunais não ainda não reconhecerem que as bases de cálculo das contribuições acima listadas foram revogadas pela EC 33/2001, tornando, por conseguinte, inexigíveis referidas contribuições.

Neste, existem diversas decisões dos Tribunais Regionais Federais da 1ª, 2ª, 3ª e 4ª regiões. São exemplos os seguintes julgados:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SEBRAE-APEX-ABDI. CONSTITUCIONALIDADE. BASE DE CÁLCULO. FOLHA DE SALÁRIOS. POSSIBILIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. ART. 149, § 2º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ROL NÃO TAXATIVO. (9) 1. Com o advento da Lei 11.457/2007, as atividades referentes à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais vinculadas ao INSS (art. 2º), bem como as contribuições destinadas a terceiros e fundos, tais como SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE, INCRA, APEX, ABDI, a teor de expressa previsão contida no art. 3º, foram transferidas à Secretaria da Receita Federal

---

<sup>109</sup> RE 396.266/SC

do Brasil, órgão da União, cuja representação, após os prazos estipulados no seu art. 16, ficou a cargo exclusivo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para eventual questionamento quanto à exigibilidade das contribuições, ainda que em demandas que têm por objetivo a restituição de indébito tributário. Preliminar rejeitada. 2. **"Não há impedimento em ser a folha de salários a base de cálculo de contribuição de intervenção no domínio econômico ou das contribuições sociais gerais, uma vez que a relação constante do art. 149, § 2º, III, alínea a, da Carta Maior, incluída pela Emenda Constitucional 33/2001, não constitui numerus clausus."** (AC 0053494-42.2010.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, OITAVA TURMA, e-DJF1 p.3853 de 13/02/2015; EDAMS 0032755-57.2010.4.01.3300 / BA, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, OITAVA TURMA, e-DJF1 p.926 de 26/09/2014). 3. O STF já se manifestou no RE 396.266 e na ADIN 2.556, ambos julgados após a edição da EC nº 33/01, que são constitucionais a contribuição de intervenção no domínio econômico e a contribuição criada pela LC nº 110/2001, qualificada como contribuição social geral, ambas incidentes sobre a folha de salário das empresas. 4. Apelação não provida. (AC 0003487-70.2015.4.01.3400, Desembargadora Federal Ângela Catão, **TRF1** – Sétima Turma, e-DJF1 14/09/2018) (grifo nosso)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REEXAME NECESSÁRIO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001. CONTRIBUIÇÕES PARA O SEBRAE. 1. A 2ª Seção Especializada deste TRF firmou o entendimento de que (i) a UNIÃO detém, com exclusividade, a legitimidade para figurar no polo passivo das demandas em que se visa a declaração de inexigibilidade das contribuições especiais destinadas ao INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE, assim como as contribuições para o FNDE (salário-educação), pois todas elas estão sob a administração e fiscalização da Receita Federal do Brasil, sendo o interesse das entidades que recebem os respectivos valores meramente econômico; e (ii) **a cobrança dessas contribuições sobre a folha de salários após a Emenda Constitucional nº 33 não é inconstitucional, pois o rol de possíveis bases de cálculo das contribuições sociais por ela incluído no §2º, III, a), no art. 149 da Constituição Federal não é taxativo** (Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 0151343-83.2014.4.02.5101, julgado em 21/06/2018). 2. Ressalva do entendimento pessoal da Relatora em relação à possibilidade de cobrança das contribuições para o INCRA, para o SEBRAE e para o Salário-Educação. 3. Remessa necessária a que se dá provimento, para denegar a segurança. (REOAC - Reexame Necessário - Recursos - Processo Cível e do Trabalho 0023400-84.2017.4.02.5002, Letícia de Santis Mello, **TRF2** - 4ª Turma Especializada)(grifo nosso).

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA – BASE DE CÁLCULO SALÁRIO EDUCAÇÃO – EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001 - ARTIGO 149, § 2º, INCISO III, ALÍNEA “A”, CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ROL NÃO TAXATIVO – APELAÇÃO IMPROVIDA. 1. **Art. 149, §2º, III, “a” da CF não trata de rol taxativo, pois não limitou a base de cálculo da contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário Educação), somente autorizou a alíquota ad valorem.** 2. Súmula 732: É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime



da Lei 9.424/96. (data de aprovação - Sessão Plenária de 26/11/2003) 3. Assim, constitucional a exigibilidade da contribuição ao salário-educação sobre a folha de salários. 4. Apelação improvida. (TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5000606-65.2017.4.03.6130, Rel. Desembargador Federal MAIRAN GONCALVES MAIA JUNIOR, julgado em 17/10/2019, Intimação via sistema DATA: 24/10/2019)(grifo nosso).

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. LEGITIMIDADE ATIVA DE FILIAL. CONTRIBUIÇÃO AO FNDE, INCRA, SEBRAE, SESC, SENAC. INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 33/2001. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A existência de registros de CNPJ diferentes caracteriza autonomia não apenas administrativa, mas também patrimonial e jurídica de cada um dos estabelecimentos da empresa, de modo que o fato gerador da obrigação tributária opera, de forma individualizada, para a matriz e para as respectivas filiais. 2. Os estabelecimentos da matriz filial são considerados, inclusive para fins fiscais, como entes autônomos, motivo pelo qual as filiais, e ora impetrantes, possuem legitimidade para demandar em juízo isoladamente. 3. A cobrança do salário-educação não padece de mácula de ilegalidade ou inconstitucionalidade. Súmula nº 732 do STF. **4. A Emenda Constitucional n.º 33/2001, ao incluir o inciso III no § 2º do artigo 149 da Constituição Federal e explicitar determinadas bases de cálculo para as contribuições de intervenção no domínio econômico, não o fez de forma taxativa, não retirando o fundamento de validade das contribuições ao FNDE, INCRA, SEBRAE, SESC, SENAC.** (TRF4, AC 5002899-53.2018.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, juntado aos autos em 13/11/2019)

Conforme se extrai dos julgados acima citados e de tantos outros relativos ao mesmo tema, a maioria dos tribunais, ao reconhecerem a legalidade das contribuições que apresentam como base de cálculo a folha de salários, apresentam como fundamentação principal a alegação de que o artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88, não traz um rol taxativo das possíveis bases, tão somente um rol exemplificativo, desconsiderando, portanto, a exegese dada do dispositivo pelo próprio STF.

Na contramão do que vem decidindo os outros TRF's, o Tribunal Regional Federal da 5ª região, apesar de não um posicionamento uníssono sobre o tema<sup>110</sup>, possui alguns julgados que se alinham à interpretação exarada pelo STF quando do julgamento do RE nº 559.937/RS, reconhecendo que as bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico que não se coadunam com os preceitos elencados no artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88, não foram recepcionadas pela EC 33/2001, ou, aquelas que tenham

---

<sup>110</sup> PROCESSO: 08011304320174058302, AC - APELAÇÃO CIVEL - , DESEMBARGADOR FEDERAL PAULO MACHADO CORDEIRO, 2ª TURMA, JULGAMENTO: 01/08/2019

sido instituídas após a promulgadas da referida emenda são inconstitucionais. Vejamos dois exemplos:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO DESTINADAS AO INCRA, AO SEBRAE E AO FNDE (SALÁRIO-EDUCAÇÃO) INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. NÃO RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO A PARTIR DA EC 33/2001. ART. 149, PARÁGRAFO 2º, III, "A", DA CRFB. ROL TAXATIVO. INEXIGIBILIDADE DA EXAÇÃO. APELAÇÃO PROVIDA.**

1. Apelação interposta pela empresa impetrante através da qual objetivava a declaração da inexistência de relação jurídica tributária que a obrigue ao recolhimento das contribuições destinadas ao INCRA, ao SEBRAE e ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação) pagas sobre folha de salário, com a consequente restituição do indébito tributário. 2. O atual entendimento da Quarta Turma desta Corte é no sentido de que, com a superveniência da EC 33, que é de 11/12/2001, a qual introduziu novas bases econômicas (materialidades) passíveis de tributação a título de contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico no parágrafo 2º, inciso III, alínea "a", do art. 149 da CF/88 (faturamento, receita bruta ou o valor da operação), estão revogadas, porque não foram recepcionadas, as contribuições que incidem sobre outras bases de cálculo distintas daquelas fixadas no mencionado rol taxativo, como é o caso das contribuições ao salário-educação, ao INCRA e ao SEBRAE. Precedentes: 0803468-86.2018.4.05.8000, Rel. Des. Federal LAZARO GUIMARÃES, 4ª Turma, j. 11/06/2019; 0816552-64.2017.4.05.8300, Rel. Des. Federal BRUNO LEONARDO CAMARA CARRA, 4ª Turma, j. 25/06/2019. 3. Na situação dos autos, em relação às contribuições para o Sistema "S", mais especificamente à contribuição ao SEBRAE (Lei 8.029/90, com redação da Lei 11.080/04), que foi impugnada pela impetrante em sua petição inicial, vê-se que essas respectivas legislações infraconstitucionais adotaram alíquotas ad valorem incidentes sobre a folha de salários, o que, neste último ponto, passaram a colidir frontalmente, após a EC 33/2001, com o rol taxativo do parágrafo 2º, III, "a", do art. 149 da CF/88. 4. Quanto ao salário-educação, a referida exação padece do mesmo vício de não recepção superveniente das contribuições destinadas ao "Sistema S" devido às alterações da EC 33/01. É que, apesar de o art. 15 da Lei 9.424/96 determinar que o aludido tributo é calculado "com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados", após o advento da EC 33/2001 não houve alteração daquele diploma legal para adequar a incidência da alíquota ad valorem ali estabelecida a uma das bases de cálculo incluídas ao parágrafo 2º, III, "a", do art. 149 da CF/88. 5. Por fim, no tocante à contribuição destinada ao INCRA, também não há dúvida de que, após a EC 33/2001, o Decreto-Lei 1.146/70, que previu a alíquota ad valorem de 0,2% sobre a folha de salários, passou a ser incompatível, a partir da EC 33/01, com as bases de cálculo introduzidas no rol taxativo do parágrafo 2º, inciso III, alínea "a", do art. 149 da CRFB. 6. Apelação provida, declarando-se a inexigibilidade das contribuições destinadas ao INCRA, ao SEBRAE e ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação) pagas sobre folha de salário, bem como o direito da impetrante à compensação/restituição do

indébito, após o trânsito em julgado, observadas a prescrição quinquenal e as limitações previstas na legislação vigente no momento do encontro de contas. (PROCESSO: 08123037020174058300, AC - Apelação Cível -, DESEMBARGADOR FEDERAL EDÍLSON NOBRE, 4ª Turma, JULGAMENTO: 30/09/2019, PUBLICAÇÃO:)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE 10% INCIDENTE SOBRE O FGTS. ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001. **NÃO RECEPÇÃO. ART. 149, PARÁGRAFO 2º, III, "a" da CF/88, COM A REDAÇÃO DA EC 33/2001. ROL TAXATIVO DE BASE ECONÔMICA PARA INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO.** APELAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE PROVIDA. 1. Discute-se na hipótese a cobrança da contribuição social geral prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 à alíquota de 10% (dez por cento) sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas. 2. **É consabido que a EC nº 33/01 incluiu o parágrafo 2º, III, "a", no art. 149 da CF/88, que dispõe que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, acrescentando que "poderão ter alíquotas ad valorem" tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro".** 3. Não se pode olvidar que o Pretório Excelso, no julgamento do RE-559937, que tratou do PIS e COFINS incidentes sobre a importação e sua base de cálculo, restou definido - expressamente - que as bases de cálculo previstas no art. 149, parágrafo 2º, III, da CF/1988, são taxativas. 4. Observa-se, portanto, que a base de cálculo da contribuição social devida aos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa é o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas e, assim, não guarda qualquer relação com as bases de cálculo admitidas pela CF na redação da EC 33/01, quais sejam, o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação. 5. Nesse passo, com a edição da EC 33/01, não mais subsiste a norma do 1º da LC nº 110/2001, face a sua não recepção pela Constituição, entendimento este já adotado por esta Egrégia 4ª Turma (v.g.: TRF5, 4ªT., PJE 08072143220184058300, Relator: Des. Federal Rubens de Mendonça Canuto, j. 18/12/2018). [...] 7. Apelação do contribuinte parcialmente provida, para reconhecer a procedência da pretensão deduzida, de modo a: a) declarar a inexigibilidade da obrigação de recolher a contribuição social de 10% sobre os depósitos feitos nas contas vinculadas ao FGTS durante a vigência do contrato de trabalho, instituída pelo art. 1º da LC 110/01, tendo em vista a sua não recepção pela CF/88 a partir da EC 33/01; e b) reconhecer o direito à compensabilidade dos valores recolhidos indevidamente nos últimos 5 anos, observadas as normas vigentes ao tempo do encontro de contas. (PROCESSO: 08101349420184058100, AC - Apelação Cível - , DESEMBARGADOR FEDERAL EDÍLSON NOBRE, 4ª Turma, JULGAMENTO: 20/09/2019, PUBLICAÇÃO)

## 5 CONCLUSÃO

Por todo o exposto podemos extrair que as contribuições especiais são espécies tributárias fundamentais na manutenção do Estado Social desenhado na Constituição Federal de 1988.

A atual Magna Carta foi instituída com ideais sociais e democráticos e impôs ao Estado a obrigação de ajudar a construir uma sociedade livre, justa e solidária e a promover o bem de todos (art. 3º, incisos I e IV, da CF).

A par dessas considerações, acreditamos que as contribuições especiais constituem instrumento de grande valia na consecução dos objetivos constitucionais, uma vez que as receitas arrecadas por tais tributos são, necessariamente, destinadas à área social, econômica ou profissional.

No entanto, sob nenhuma condição poderá o contribuinte ficar sujeito à exigências ilegais.

Destinar receitas às searas sociais, econômicas e profissionais, que por certo, contribuem para aproximação da realidade fática aos objetivos constitucionais, não constitui justificativa jurídica para se abondar as diretrizes do Estado Democrático de Direito, cabendo-nos, portanto, velar pela primazia de legalidade.

Nesta esteira, em obediência aos ditames do Estado Democrático de Direito, cumpre reconhecer que as contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico somente poderão incidir sobre as bases econômicas referidas no artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88, ainda que por consequência jurídica imponha-se o reconhecimento da inexigibilidade das contribuições que tenham adotado outras bases econômicas, bem como deixe o Estado de recolher valores para os fins constitucionalmente eleitos.

Reafirmamos que aduzir entendimento contrário à taxatividade do rol estabelecido no artigo 149, §2º, inciso III, da CF, é ir de encontro os preceitos jurídicos constitucionais, especialmente contra a finalidade das regras atribuidoras de competência que têm por escopo outorgar e limitar o próprio exercício da competência tributária, jamais instituir mera faculdade aos entes tributante.

Salientamos ainda que entendimento diverso do aqui apontado corresponde a verdadeira afronta à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE nº 559.937/RS, que é órgão responsável por zelar pela Constituição Federal, restando impresumível pensar que a

Suprema Corte tomaria decisão que não fosse de acordo com os ditames que a própria Constituição Federal exige.

Com efeito, diante da gigante repercussão que circunda o tema, esperamos que o Supremo Tribunal Federal, em obediência ao artigo 926 do CPC<sup>111</sup>, bem como atento aos ditames constitucionais atinentes à outorga de competência tributária, atenha-se à exegese outrora manifestada no RE nº 559.937/RS, mantendo sua jurisprudência íntegra e coerente quando for realizar o julgamento dos Recursos Extraordinários nº 603.624 e 630.898, que compõem o Tema nº 325 da Repercussão Geral (Indicação de bases econômicas para delimitação da competência relativa à instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001), e declare, mais uma vez, que as bases econômicas constantes do artigo 149, §2º, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF/88, revestem caráter *números clausus*, restando revogadas pela EC nº 33/2001 as contribuições que destoam dos referidos ditames constitucionais, ou inconstitucionais aquelas editadas após a promulgação da referida emenda.

Finalmente, ressaltamos a urgente necessidade de uniformização do entendimento relativo às possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, ou seja, é necessário que os tribunais adequem seus julgados à hermenêutica aplicada pelo STF, reconhecendo a taxatividade das bases dispostos no artigo 149, §2º, inciso III, da CF/88, uma vez que resta evidente a desestabilização da jurisprudência que circunda o tem, havendo, inclusive, divergência jurisprudencial entre câmaras do mesmo tribunal, restando caracterizada a insegurança jurídica sobre o tema.

Não bastasse a insegurança jurídica, que por si só reclamaria uma rápida resposta do Poder Judiciário, a enorme divergência jurisprudencial dá ensejo à falta de isonomia tributária, caracterizando verdadeira afronta ao artigo 150, inciso II, da CF/88.

---

<sup>111</sup> Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

## Referências

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Humberto, **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 11. ed. rev. - São Paulo: Malheiros, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário** - 7.ed. - São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL, [Constituição (1934)]. **Constituição Da República Dos Estados Unidos Do Brasil de 1934**. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm). Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL, [Constituição (1937)]. **Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil de 1937**. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm). Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL, [Constituição (1946)]. **Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil de 1946**. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm). Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL, [Constituição (1967)]. **Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1967**. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm#nova%20reda%C3%A7%C3%A3o](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm#nova%20reda%C3%A7%C3%A3o). Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL, [**Lei nº 5.172/1996 (Código Tributário Nacional)**]. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm). Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL, [**Decreto-Lei nº 1.146/1970**]. Consolida os dispositivos sobre as contribuições criadas pela Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955 e dá outras providências. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1146.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1146.htm). Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL, [**Decreto-Lei nº 2.318/1986**]. Dispõe sobre fontes de custeio da Previdência Social e sobre a admissão de menores nas empresas. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2318.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2318.htm). Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL, [**Lei nº 8.029/1990**]. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8029compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8029compilada.htm). Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL, [**Lei nº 8.137/1990**]. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm). Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL, [**Lei nº 8.706/1993**]. Dispõe sobre a criação do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT. Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1989\\_1994/L8706.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1989_1994/L8706.htm). Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL, [**Lei 9.424/1996**]. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato

das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. . Brasília, DF. Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9424compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9424compilado.htm). Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL, [Projeto de Lei de Orçamento Anual - PL nº22/2019- CN], Brasília, DF. Congresso Nacional. [2019]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa/2020/tramitacao/proposta-do-poder-executivo>. Acesso em: 05 out. 2019

BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**, Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 724.789/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon.

BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**, Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 770.451/SC, Relator Ministro Teori Albino Zavascki.

BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**, Recurso Especial nº 977.058/RS, Relator Ministro Luiz Fux.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, Relator Ministro Moreira Alves.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2, Relator Ministro Paulo Brossard.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 86.595, Relator Ministro Xavier de Albuquerque.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, Relator Ministro Carlos Velloso.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 146.733/SP, Relator Ministro Moreira Alves



BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 346.084/PR, Relator Ministro Ilmar Galvão.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 396.266/SC, Relator Ministro Carlos Velloso.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 474.132/SC, Relator Ministro Gilmar Mendes.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 599.309/SP, Relator Ministro Ricardo Lewandowski.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, Relatora Ministra Ellen Gracie.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 635.682/RJ, Relator Ministro Gilmar Mendes.

BRASIL, **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, Apelação Cível 0014948-32.2017.4.01.3800. Relator Desembargador Relator Hércules Fajoses.

BRASIL, **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, Apelação Cível 0003487-70.2015.4.01.3400, Desembargadora Relatora Ângela Catão.

BRASIL, **Tribunal Regional Federal da 2ª Região**, Reexame Necessário - Recursos - Processo Cível e do Trabalho 0023400-84.2017.4.02.5002, Desembargadora Relatora Letícia de Santis Mello.

BRASIL, **Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, Apelação Cível 5000606-65.2017.4.03.6130, Desembargador Relator Mairan Goncalves Maia Junior.

BRASIL, **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**, Apelação Cível 5002899-53.2018.4.04.7000, Desembargador Relator Sebastião Ogê Muniz,

BRASIL, **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**, Apelação Cível 5061917-93.2018.4.04.7100, Desembargadora Relatora Maria De Fátima Freitas Labarrère.

BRASIL, **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**, Apelação Cível 08011304320174058302, Desembargador Relator Federal Paulo Machado Cordeiro.

BRASIL, **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**, Apelação Cível 08101349420184058100, Desembargador Relator Federal Edílson Nobre.

BRASIL, **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**. Apelação Cível nº 08123037020174058300, Desembargador Relator Federal Edílson Nobre.

CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de direito constitucional tributário**, 26ª ed. rev., ampl. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_, . **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Forense, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**, 18. ed. atual. - São Paulo: Malheiros, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000.

IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, **Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH CÁLCULO DO IRBES (ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE)** - edição junho de 2019 - com a utilização da carga tributária de 2017 e IDH do ano de 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme, **Uma nova realidade diante do projeto do CPC: a ratio decidendi ou os fundamentos determinantes da decisão**. In MARINONI. Disponível em: <http://www.marinoni.adv.br/wp-content/uploads/2012/06/PROF-MARINONI-ARTIGO-RT-2012.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Do dever fundamental de colaboração com a administração tributária**. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, [s.l.], v. 11, p. 127 - 144 , Jul . 2014.

\_\_\_\_\_, **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

\_\_\_\_\_, **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2013.

\_\_\_\_\_, VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. 4.ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

Pinto, Érico Teixeira Vinhosa Pinto. **Contribuições especiais e base de cálculo: a emenda constitucional n.º 33/2001e as bases de cálculo passíveis de tributação por meio de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017.